Giurisprudenza

Iva, costi “infragruppo” detraibili se inerenti e vantaggiosi per l’impresa

24 Marzo 2020

In caso di contestazione, non è sufficiente la regolare contabilizzazione dei costi. Il contribuente deve comunque dimostrarne, in modo convincente, oltre all'esistenza, anche la coerenza economica

immagine generica illustrativa Image not found or type unknown

La Cassazione, con la sentenza n. 3599 del 13 febbraio 2020, ha chiarito rilevanti profili in tema di inerenza per la

deducibilità e detraibilità di costi infragruppo.

Nella controversia in esame, la società ricorreva per la cassazione della decisione della Commissione tributaria regionale, che ne aveva rigettato l'appello.

Con la sentenza impugnata la Ctr, pronunciandosi limitatamente alla contestazione di indebita detrazione Iva, riteneva che la contribuente non avesse dato prova dell'inerenza dei costi cui si riferiva detta detrazione.

In particolare, il giudice di appello rilevava che la ricorrente non aveva provato *“che i servizi, asseritamente prestati dalle altre controllate, facenti parte di un unico gruppo, in qualche modo avessero influito, direttamente e positivamente, sull'andamento societario, diminuito eventuali costi, favorito il miglioramento della produzione e commercializzazione dei prodotti, oppure diminuito costi precedentemente assunti per servizi similari, o anche che la prestazione di nuovi servizi avesse, anche in via previsionale, accresciuto le potenzialità dell'impresa”*.

Inoltre, la Commissione regionale rilevava che non era stato predisposto il *masterfile*, dal quale ricavare le informazioni sulla storia, l'evoluzione, la struttura organizzativa e operativa del gruppo, né era stata prodotta la documentazione contenente le informazioni sulla società, nonché l'analisi economica sui metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento e dei servizi infragruppo.

Nell'impugnare la decisione in Cassazione, la società deduceva, tra l'altro, che i giudici di primo grado, nonostante l'accertamento riguardasse espressamente l'indetraibilità dell'Iva per la

manca di inerenza dei relativi costi, avevano sostenuto la legittimità del recupero a tassazione per una diversa *causa petendi*, attinente al sindacato sul valore normale delle prestazioni infragruppo, e pur ritenendo provata l'esistenza delle spese, avevano però ritenuto non dimostrato il perché la società italiana avesse sopportato quel costo nel suo ammontare, con conseguente violazione delle norme in tema di *transfer pricing*.

Secondo la Corte suprema tale censura era tuttavia inammissibile, in quanto il riferimento alla disciplina del *transfer pricing*, pur presente nel contenuto della sentenza, non costituiva una *ratio* fondante della decisione.

Rilevavano, infatti, i giudici di legittimità, che la Ctr, pur richiamando in alcuni passaggi motivazionali la disciplina del *transfer pricing*, aveva poi rigettato l'appello della società sul presupposto che quest'ultima non aveva dimostrato l'inerenza dei costi, cui si riferiva l'Iva computata in detrazione.

Con altro motivo di impugnazione la contribuente denunciava allora la violazione dell'articolo 19, comma 1, Dpr n. 633/1972, essendosi la sentenza basata su di un concetto di inerenza “*utilitaristico*”, illegittimamente mutuato dalla disciplina delle imposte dirette, laddove, invece, l'articolo 19 citato, garantisce la neutralità dell'Iva proprio mediante il riconoscimento del diritto alla detrazione, cui potrebbe derogarsi nei soli casi in cui gli acquisti siano afferenti all'effettuazione di operazioni esenti o non soggette a Iva.

La censura, secondo la Corte, era infondata.

Rileva, infatti, la Cassazione che gli acquisti e le importazioni danno diritto alla detrazione dell'Iva se sono effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione e cioè se sono inerenti all'attività esercitata.

L'inerenza, quale requisito di detraibilità dell'imposta afferente al costo, richiede, quindi, elementi oggettivi, che evidenzino una concreta strumentalità del bene o servizio all'attività di impresa (*cf* Cassazione, n. 154420/2017), non essendo sufficiente, ai fini della detrazione, l'avvenuta contabilizzazione dei costi e dovendo comunque il contribuente dimostrarne, in caso di contestazione dell'Agenzia, oltre all'esistenza, anche la coerenza economica (*cf* Cassazione, sentenza n. 22940/2018).

Con specifico riguardo poi alla materia dei costi infragruppo, laddove la capogruppo decida di fornire servizi o curare direttamente le attività di interesse comune del gruppo, ripartendone fra le società i costi, la Corte suprema ribadisce il principio per cui “*l'onere della prova in ordine all'esistenza ed all'inerenza dei costi sopportati incombe sulla società che affermi di aver ricevuto il servizio, occorrendo, affinché il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia deducibile ai fini delle*

imposte dirette e l'IVA contestualmente assolta sia detraibile, che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile e adeguatamente documentata”(cfr Cassazione, pronunce nn. 6825/2019, 23164/2017 e 23027/2015).

Nel caso in esame, peraltro, era pacifico che la società avesse sottoscritto un accordo per la condivisione dei costi (*Cost sharing agreement*), con la previsione di un corrispettivo forfettario in percentuale sul fatturato e sulle vendite a terzi, in esecuzione del quale la ricorrente aveva emesso autofatture per prestazioni di servizi da parte di soggetti comunitari appartenenti al gruppo.

Il giudice di appello, però, partendo dalla premessa che la società del gruppo, che affermi di aver ricevuto il servizio, ha comunque l'onere della prova in ordine all'esistenza e all'inerenza dei costi sopportati, rilevava che, come anche confermato dal più recente orientamento di legittimità, *“in tema di IVA, ai fini della detrazione di un costo, la prova dell'inerenza del medesimo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente, in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato”* (Cassazione, sentenza, n. 18904/2018 richiamata).

E, nell'ipotesi all'esame, la contribuente non aveva provato che i servizi asseritamente prestati dalle varie controllate *“avessero influito direttamente e positivamente sull'andamento societario, diminuito eventuali costi, favorito il miglioramento della produzione e commercializzazione dei prodotti, oppure diminuito costi precedentemente assunti per servizi simili, o anche che la prestazione dei nuovi servizi avesse, anche in via previsionale, accresciuto le potenzialità dell'impresa”*.

Quindi, sebbene la motivazione della sentenza impugnata contenesse, in effetti, un riferimento (improprio in materia di Iva) alla mancata prova dei vantaggi economici conseguiti dalla società, la decisione si basava essenzialmente sulla considerazione che la società non aveva assolto al proprio onere probatorio, omettendo di provare sia l'effettività dei costi *“asseritamente”* sostenuti sia il loro collegamento diretto con l'attività imprenditoriale svolta in concreto.

Tanto premesso in ordine allo specifico caso processuale, giova infine anche sottolineare quanto segue.

La nozione di inerenza rileva, quindi, sia ai fini imposte dirette che ai fini Iva, seppur in modo non del tutto coincidente.

Sul tema, la stessa Cassazione, con l'ordinanza n. 16010 del 14 giugno 2019, aveva peraltro chiarito che, ai fini delle imposte sui redditi, la valutazione di antieconomicità legittima il potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, laddove la sproporzione del costo assume valore sintomatico del fatto che il rapporto in cui la spesa si inserisce è estraneo all'attività d'impresa, con

conseguente difetto del requisito dell'inerenza.

E che, in tema di Iva, ai fini della valutazione dell'inerenza, il pur esistente giudizio di congruità assume una diversa incidenza, nel senso di essere idoneo a escludere il diritto a detrazione nel caso in cui l'antieconomicità dell'operazione sia *"manifesta"* e *"tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad IVA"* (Corte di giustizia, 20 gennaio 2005, C-412/03, *Hotel Scandic Gasaback*; Corte di giustizia, 26 aprile 2012, C-621/10 e C-129/11, *Balkan*; Corte di giustizia, 9 giugno 2011, C - 285/10, *Campsia Estaciones de Servicios*; Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C.263/15, *Lajvér*; Cassazione, nn. 2875/2017 e 2240/2018).

Tutta la questione, in sostanza, si sposta sul piano probatorio, laddove, in tema di Iva, la contestata antieconomicità dell'operazione non comporta automaticamente l'indetraibilità della corrispondente Iva, ma, piuttosto, la necessità di una prova più "convincente", da parte del contribuente che invoca la detrazione, in ordine alla inerenza dell'operazione.

E questo vale anche (anzi, di più) nel caso dei cosiddetti rapporti di *service* infragruppo.

di

Giovambattista Palumbo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/iva-costi-infragruppo-detraibili-se-inerenti-e-vantaggiosi-limpresa>