

Sentenza n. 55/2025

Depositato il 30/06/2025



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado di TRENTO Sezione 2, riunita in udienza il 16/06/2025 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

BIASI FABIO, Presidente e Relatore

CHIETTINI ALMA, Giudice

GIULIANI ALDO, Giudice

in data 16/06/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 21/2025 depositato il 17/01/2025

proposto da

Ricorrente_1 S.r.l. - P.IVA_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Difensore_2 - CF_Difensore_2

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Trento - Via Brennero N. 133 38121 Trento TN

elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 323/2024 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado TRENTO sez. 1 e pubblicata il 17/06/2024

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T2A03MB00139 2022 IRES-ALTRO 2017

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T2A03MB00139 2022 IVA-ALTRO 2017

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T2A03MB00139 2022 IRAP 2017

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 66/2025 depositato il 16/06/2025

Richieste delle parti:

entrambe le parti confermano le già formulate richieste.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 29.11.2022, la Ricorrente 1 s.r.l. impugnava l'avviso di accertamento n. T2A03MB00139/2022 per IRES, IRAP ed IVA, relative al periodo di imposta 2017, lamentando l'illegittimità dei rilievi concernenti l'indebita deduzione di costi ed indebita deduzione dell'IVA, relativi alle prestazioni di servizi resi da Società 1 s.r.l., nonché l'illegittimità del rilievo di parziale indeducibilità degli interessi passivi corrisposti sul finanziamento concesso da Società 8 alla stessa società ricorrente.

Per ciò che riguarda il primo rilievo, la ricorrente sosteneva:

1. Che Società 1 s.r.l. aveva effettivamente posto in essere le prestazioni come da contratto, che sarebbero per definizione inerenti l'attività svolta dalla società, con conseguente violazione degli artt. 75, 83 e 109 TUIR, con conseguente mancata prova del fondamento della pretesa tributaria, in violazione quindi del precetto di cui all'art. 7, comma 5 bis, del D.lgs n. 546/92, così come riformato dalla legge n. 130/2022;
2. Che la società ricorrente è del tutto priva di personale dipendente, con conseguente necessità di externalizzare tutte le attività inerenti la costruzione del parco eolico (costituente l'oggetto sociale) ed i servizi necessari per la sua operatività (contabilità, servizio fiscale, segreteria, ecc.) utili al raggiungimento dello scopo sociale.

Si costituiva l'A.E., rilevando che la documentazione prodotta in giudizio non è idonea a dimostrare quantità, durata e qualità dei servizi offerti da Società 1 S.r.l., il ruolo della stessa, il personale impiegato, la natura dei rapporti tra Società 1 ed altri soggetti terzi contraenti.

Con sentenza n. 322/2024, la CTG di I° di Trento rigettava il ricorso, con condanna alle spese.

In ordine alla contestata deducibilità dei costi per servizi, dopo aver illustrato i principi giurisprudenziali in tema di inerenza, del relativo onere della prova e degli elementi che possono portare a valutazioni di deducibilità o meno dei costi, osservavano i primi giudici che nella fattispecie la documentazione offerta dalla ricorrente non appare sufficiente a fondare una valutazione di inerenza, in ordine sia all'attività svolta dalla società servicer (lettere, comunicazioni e richieste, senza servizi aggiuntivi) sia della riferibilità di una o più unità lavorative presso Società 1, che avrebbero potuto essere provate con documentazione estratta dalla contabilità, dai libri paga, nei report ed audit della stessa Società 1.

Circa il secondo rilievo, relativo alla deducibilità degli interessi passivi sul finanziamento concesso da Società 8, sosteneva la società che il costo sostenuto dalla stessa in relazione al finanziamento concesso da Società 8 sarebbe inerente all'attività produttiva di reddito d'impresa ed al tasso di interesse applicato tra le parti, da ritenersi coerente con il contesto dell'operazione e congruo con l'elevato rischio assunto dalla società finanziata, che aveva l'obiettivo di realizzare un parco eolico (al cui scopo era stata costituita).

Per contro, l'A.E. rilevava che la misura del tasso di interesse applicato sul finanziamento concesso fosse oltremodo elevata rispetto al tasso medio di mercato e rispetto al tasso di finanziamento bancario e che pertanto aveva ritenuto indeducibili i costi relativi ad interessi corrisposti, riprendendo a tassazione non l'intero importo degli stessi, ma la parte eccedente il tasso medio di mercato.

I primi giudici osservavano in proposito che il tasso di interesse praticato era pari all'11,25% e che tale operazione – indipendentemente dalla presenza di una contabilità formalmente regolare – è da considerarsi antieconomica, mentre continua a difettare la prova (il cui onere è in capo alla ricorrente) dell'impossibilità

di accedere a finanziamenti a condizioni di mercato.

Appellava la Società, per i seguenti motivi:

A. La sentenza impugnata merita di essere riformata, poiché il rilievo relativo all'indebita deduzione dei costi e alla detrazione dell'IVA a fronte della prestazione di servizi rese da Società_1 s.r.l. è illegittimo e infondato.

Sostiene l'appellante che, contrariamente a quanto affermato in sentenza, è stata data ampia prova in ordine alle prestazioni gestionali e amministrative effettuate da Società_1 in favore di Ricorrente_1, per la realizzazione del progetto di parco eolico, essendo stati prodotti: il contratto di servicing, le fatture emesse da Società_1 per le attività effettivamente svolte, la copia degli atti prodotti dagli Enti competenti, le ricevute della trasmissione dei fax e delle attività di comunicazione,

Si sostiene che l'attività svolta da Società_1 fosse rappresentata da servizi per loro natura "immateriali", e quindi tali prestazioni "non possono essere provate con criteri empirici diversi dalla produzione della documentazione che ne costituisce il prodotto": pretendere altra documentazione significa porre la società in una situazione di "probatio diabolica".

Viene censurata la parte della sentenza nella quale si afferma esservi incertezza in ordine alla "riferibilità diretta dei documenti... alla società mandataria": sul punto osserva l'appellante che il contratto di servicing implica proprio lo svolgimento dell'attività gestionale e amministrativa da parte del servicer in nome e per conto di Ricorrente_1.

Nel ribadire il fatto che la società appellante non aveva personale dipendente e che pertanto i servizi prestati da Società_1 erano indispensabili per Ricorrente_1 per esercitare la propria attività di impresa (come del resto riconosciuto sia dall'Ufficio che in sentenza), l'appellante cita Cass. 22.02.2013, n. 4510, secondo cui qualora "la società contribuente sia di per sé priva di strutture idonee all'espletamento delle prestazioni conseguite a mezzo di outsourcing (...) la natura delle prestazioni medesime e la relativa regolare fatturazione e contabilizzazione costituiscono (...) elementi idonei a configurare l'inerenza, ex art. 75 T.u.i.r., dei costi corrispondentemente dichiarati."

Risulta pure priva di fondamento l'affermazione secondo cui la non è possibile ricostruire il momento in cui è stata svolta l'attività da parte del servicer, in quanto "tutta la documentazione e la corrispondenza che rientra nell'esercizio dell'attività amministrativa di Ricorrente_1 reca la data in cui è stata predisposta..." ivi compresa la data di protocollazione da parte dell'ente ricevente, nel caso di corrispondenza o di atti recettizi.

B. La sentenza impugnata è illegittima, poiché il rilievo relativo alla parziale indeducibilità degli interessi passivi maturati sul finanziamento concesso da Società_8 Italia è manifestamente illegittimo e infondato.

Secondo l'appellante, gli interessi passivi sono ontologicamente inerenti e dunque sempre deducibili: lo stabilisce l'art. 109 TUIR, secondo cui "le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi... sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito": in proposito anche la consolidata giurisprudenza di legittimità afferma che "ai sensi del DPR n. 917/86, art. 109 comma 5, gli interessi passivi sono sempre deducibili (...) senza che sia necessario operare alcun giudizio di inerenza", in quanto "gli interessi passivi sono oneri generati dalla funzione finanziaria che afferiscono all'impresa nel suo essere e progredire, e dunque non possono essere specificamente riferiti ad una particolare gestione aziendale o ritenuti accessori ad un particolare costo" (Cass. 11642/2023, 20194/2022, 10501/2014).

Ne deriva l'arbitrarietà (e quindi l'illegittimità) dell'affermazione secondo cui l'operazione, stante la sua antieconomicità, non sarebbe inerente e quindi indeducibile: in ogni caso, la valutazione circa la presunta antieconomicità dell'operazione finanziaria, può costituire al più un indizio, un rilievo indiretto, sintomatico, della prova in ordine alla mancanza di inerenza (in quanto, ad esempio, destinato ad attività estranea

all'impresa) ma non può costituire una causa di esclusione della deducibilità tout court di quei costi.

Sotto un diverso profilo, si sostiene che il costo portato in deduzione non solo è inerente, ma pure congruo, in relazione alla peculiarità dell'operazione: ne deriva l'illegittimità della pretesa dell'Ufficio di rideterminare tale costo a titolo di interessi passivi, derivante dal contratto di finanziamento con Società_2, in base ad un asserito parametro di mercato, rappresentato, nella specie, dal "tasso medio dei tassi mensili forniti dalla Banca_1".

Viene ribadito in questa sede che senza quel tipo di finanziamento la società non sarebbe stata in grado di avviare e portare a termine la complessa operazione di costruzione del parco eolico, al cui scopo era stata costituita.

Il tasso di interesse applicato consegue agli altissimi profili di rischio dell'operazione stessa e non è quindi privo di logica economica ed imprenditoriale: ciò ha comportato, da parte del soggetto finanziatore, la pretesa di una congrua remunerazione del capitale concesso in prestito, in considerazione del fatto che la società non aveva esperienza nel settore delle energie rinnovabili e gli istituti di credito domestici avevano rifiutato l'erogazione del finanziamento, in ragione, appunto dell'alta rischiosità dell'investimento.

Viene altresì dedotta la violazione dell'art. 5, comma 2, del D.Lvo n. 147/2015 e falsa applicazione degli artt. 9 e 110, comma 7, TUIR: si rappresenta che la rideterminazione del "valore normale" del tasso di interesse, da parte dell'Ufficio, è illegittima, in quanto tale potere può essere esercitato solo nel contesto di operazioni poste in essere con un soggetto non residente nel territorio dello Stato italiano, mentre deve ritenersi precluso nel caso in cui, come nella fattispecie, i soggetti sono residenti in Italia: in tale senso depone sia la lettera di cui all'art. 5, comma 2, D.Lgs 147/2015, secondo cui "La disposizione di cui all'art. 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi... si interpreta che la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato", nonché Cass. Sez. 5, n. 16948/2019, per la quale "le transazioni tra società infragruppo residenti nel territorio nazionale effettuate ad un prezzo diverso dal "valore normale" indicato dal DPR n. 917 del 1986, art. 9, non sono indice, di per sé, di una condotta elusiva, rappresentando l'eventuale alterazione rispetto al prezzo di mercato solo un elemento aggiuntivo, di eventuale conferma, della valutazione d'elusività dell'operazione, senza che possa applicarsi, in via analogica, la disciplina del "transfer pricing" internazionale recata dal citato Dpr, art. 110, comma 7, (nel testo vigente "ratione temporis"), ostandovi il disposto – di interpretazione autentica – di cui al D.Lgs n. 147 del 2015, art. 5 comma 2, donde l'estraneità all'ordinamento tributario della nozione di "transfer pricing" domestico".

In presenza di tali principi, ne deriva l'illegittimità di un recupero a tassazione di una quota di interessi, effettuata sulla base dell'unico rilievo di un presunto scostamento rispetto ai "valori normali" della transazione, in mancanza di ulteriori elementi anche di natura indiziaria circa l'anomalia della transazione, omettendo le ragioni economiche dell'operazione, consistenti negli altissimi profili di rischio connessi con l'operazione stessa.

In via di ulteriore subordine, la società appellante sostiene che il potere di rettifica a "valore normale" si sarebbe potuto esercitare ricorrendo alla disciplina sostanziale e processuale dell'abuso del diritto di cui all'art. 10 bis L. n. 212/2000; disciplina completamente disattesa nel caso di specie, con conseguente illegittimità della pretesa tributaria.

C. Sull'illegittimità del capo della sentenza di primo grado che ha implicitamente confermato il rilievo relativo al ricalcolo degli interessi passivi deducibili e dell'eccedenza degli stessi riportabile.

Costituendosi in giudizio, l'A.E., che contestava quanto avversariamente dedotto ed argomentato, chiedendo il rigetto dell'appello, con vittoria di spese.

A seguito dell'udienza di discussione del giorno 16 giugno 2025, la causa veniva decisa, come da separato

dispositivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La sentenza impugnata merita di essere confermata.

In ordine al primo motivo di appello, osserva il Collegio che non può non condividersi l'affermazione dei primi giudici in ordine all'inerenza ed insufficienza dei documenti prodotti dalla società ai fini della dimostrazione della congruità e dell'inerenza dei costi sostenuti a fronte delle prestazioni rese da Società_1: oggetto del contratto di servicing è la valutazione dell'impatto sociale e ambientale dell'investimento nel parco eolico di Melfi, l'elaborazione di un piano di comunicazione interna ed esterna volta a perfezionare la rete di comunicazioni e di relazioni con gli enti territoriali, con i media, con i clienti, con la politica e le istituzioni, nonché la gestione di tutti i servizi generali e amministrativi (segreteria, archiviazione, backup).

Sostiene la società appellante che l'oggetto delle prestazioni rese da Società_1 è rappresentato "da servizi per loro natura immateriali", che "dette prestazioni non possono essere provate con criteri empirici diversi dalla produzione della documentazione che ne costituisce il prodotto" e che pretendere ulteriore documentazione si risolverebbe in "una vera e propria probatio diabolica a carico della società...": trattasi di attività di consulenza ad ampio spettro di carattere fondamentale per l'impresa, che non dispone di strutture e mezzi idonei per il perseguimento dell'oggetto sociale di Ricorrente_1.

Sennonché dalla documentazione versata in causa non è possibile comprendere in cosa esattamente sia consistita l'attività svolta, i relativi costi, i tempi dedicati: non esiste una documentazione di rendicontazione dell'attività stessa, il personale impiegato, un resoconto delle (complesse?) attività svolte per conto di Ricorrente_1, a fronte, per di più, di una clausola contrattuale che prevede la corresponsione, da parte di quest'ultima, di una quota percentuale sui ricavi, indipendente dalla quantità e qualità delle prestazioni effettuate, anche in forza di un mandato con rappresentanza, le cui attività non risultano essere state documentate.

E' pacifico che l'onere della prova in ordine all'inerenza di un componente negativo di reddito spetta alla società, in quanto soggetto tenuto a dimostrare l'imponibile maturato, in quanto l'inerenza non consiste in una mera relazione tra costo e ricavo, ma tra costo ed attività di impresa, astrattamente idonea a produrre reddito imponibile (cfr Cass. Ord. N. 34752/2022; Ord. N. 10713/2020; Ord. N. 13300/2017; da ultimo Ord. N. 27657/2021, per cui grava sul contribuente l'onere non solo di offrire la prova dell'inerenza, ma anche di documentare l'imponibile maturato, ossia l'esistenza e la natura dei costi, i relativi fatti giustificativi e la loro concreta destinazione alla produzione).

Non priva di significativa rilevanza, in fatto ed in diritto, è inoltre l'osservazione dell'Ufficio – che non ha trovato smentite o contestazioni in giudizio - in ordine ai rapporti che legano la società erogatrice dei servizi e la società destinataria degli stessi.

Scrivono l'Ufficio: "I soci della Ricorrente_1 Srl, negli anni oggetto del controllo, risultano essere Società_3 Srl al 50%, Società_9 al 48% e Società_8 Srl al 2%. A sua volta Società_3 Srl risulta avere la seguente compagine sociale: Società_5 al 44%, Società_6 Srl al 43%, Società_7 Srl al 9%, Nominativo_1 al 2% e Nominativo_2 al 2% e dal 2019 Società_6 Srl ha ceduto parte delle proprie quote ad Società_1 Srl. Dal lato di Società_1 Srl risulta socio unico, fino al

2018, la società Società_6 Srl posseduta al 50% da Nominativo_3 e Nominativo_4. Il consiglio di amministrazione di Ricorrente_1 Srl presenta tra i propri membri Nominativo_3, che risulta essere il legale rappresentante di Società_6 Srl. E ancora Nominativo_3 è figlio di Nominativo_5, legale rappresentante della Società_1 Srl succedendo in tale incarico a Nominativo_6. Infine, dal 24.12.2019, Nominativo_5 è diventato il legale rappresentante della Ricorrente_1 Srl....".

In considerazione, quindi della situazione di interdipendenza soggettiva delle compagini sociali, è del tutto condivisibile la posizione dell'Ufficio, nel senso che la dimostrazione della congruità e dell'inerenza dei costi debba essere data non solo tramite la contabilizzazione della spesa, ma anche attraverso l'analisi di dette spese da parte di una società terza, che possa valutare costi e benefici, ovvero "con specifico visto della Società di Revisione in sede di relazione di bilancio": si richiama, sul punto, Cass. Ord. N. 27657/2021, che valorizza la possibilità, per i giudici di merito, di considerare, nella valutazione complessiva delle vicende societarie che interessano, elementi di fatto soggettivi – quali legami familiari e di amicizia esistenti tra il contribuente ed il percettore di corrispettivi contrattuali – che, unitamente a quelli oggettivi – quali l'assenza di documentazione da cui desumere i criteri di determinazione dei corrispettivi stessi – possano concorrere a far esprimere una valutazione negativa della documentazione esibita dal contribuente.

Infine, con riferimento all'entrata in vigore della legge di riforma del processo tributario n. 130/2022, ed in particolare dell'introduzione del comma 5bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92, che impone all'A.E. l'onere di provare "in modo circostanziato e puntuale" le violazioni contestate, la società appellante chiede la riforma della sentenza impugnata, sostenendo che l'A.E. non avrebbe dimostrato il fondamento della pretesa impositiva, alla luce della copiosa documentazione prodotta dalla società in sede di verifica: tale tesi non può essere accolta, in quanto la novella non ha modificato né le regole sul riparto dell'onere probatorio, né sui poteri del giudice, che deve "valutare la prova comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale" (Cass. Ord. N. 31880/2022 e N. 29289/2024).

E' da ritenersi del pari infondato il secondo motivo di appello, che riguarda la parziale ineducibilità degli interessi passivi maturati sul finanziamento concesso da Società_8.

Sostiene parte appellante che gli interessi passivi, ai fini della loro deducibilità, non possono essere oggetto di sindacato, in quanto di per sé inerenti, ai sensi dell'art. 109 TUIR: tale tesi è smentita da recenti pronunce della Suprema Corte, per la quale "... la citata disposizione del TUIR non può essere intesa nel senso che essa fissa una presunzione legale assoluta di inerenza degli interessi passivi, ma, più semplicemente e limitatamente, nel senso che li affranca da una correlazione diretta con i componenti attivi del reddito di impresa, certamente e comunque rilevandone il vincolo con l'attività dell'impresa nel suo complesso" (Cass. Nn. 2795/2025, 23872/2020, 6240/2020).

Non c'è dubbio alcuno che il tasso di interesse praticato (11,25%) nel caso di specie fosse macroscopicamente al di fuori di una oculata gestione imprenditoriale per il soggetto mutuatario, ancorché in presenza di una situazione di altissimo rischio di investimento, e ciò conduce ad una valutazione di palese antieconomicità di tale finanziamento: di conseguenza, "una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di un comportamento del contribuente, poiché assolutamente contrario ai canoni dell'economia, incombe sul medesimo l'onere di fornire al riguardo, le spiegazioni necessarie, essendo, in difetto, pienamente legittimo il ricorso all'accertamento induttivo da parte dell'Amministrazione, ai sensi del DPR n. 600/73..." (Cass. Civ. Sez. VI, n. 29679/2019 e nn. 7680/2002, 11599/2007).

La prova in ordine ad una giustificazione economica dell'operazione non è stata fornita, né la circostanza che altri istituti bancari avrebbero rifiutato il finanziamento a causa dell'alto rischio è da ritenersi insufficiente ai fini di una diversa valutazione.

Infondato è ancora il motivo subordinato, relativo alla presunta preclusione, da parte dell'A.E., di rideterminazione a "valore normale" del tasso di interesse, qualora abbia ad oggetto operazioni tra soggetti entrambi residenti ai fini fiscali in Italia, in quanto non sarebbe applicabile l'art. 110, comma 7, del TUIR alle

transazioni tra soggetti residenti

Il richiamo alla giurisprudenza da ultimo citata (Cass. N. 29679/2019; si veda anche la più recente Ordinanza n. 23646/20249) costituisce ragione sufficiente per valutare l'infondatezza del motivo: è irrilevante il fatto che la contrattazione fosse avvenuta tra soggetti residenti in Italia, in quanto non vengono meno i principi di economicità e di proporzione delle operazioni poste in essere, per i quali le condotte antieconomiche ingiustificate costituiscono elementi indiziari che possono sempre legittimare il recupero a tassazione dei relativi costi.

Va infine rigettato l'ultimo motivo di appello, secondo cui l'A.E., nella procedura di rettifica a valore normale dei corrispettivi, avrebbe dovuto applicare la disciplina dell'abuso d'ufficio: infatti i rilievi dell'Ufficio hanno riguardato la violazione dell'art. 109 TUIR, che tratta del principio di inerenza, mentre non è mai stata azionata alcuna contestazione sotto il profilo dell'abuso del diritto, previsto dall'art. 10 bis L. n. 212/2000, in quanto le fattispecie di abuso si realizzano solo in caso di comportamenti che non integrano violazioni dirette di norme.

Per le ragioni sopra esposte, la sentenza di primo grado va totalmente confermata.

Le spese, come liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta l'appello e condanna la Società appellante alla rifusione, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese di causa, che liquida in € 6.000,00 oltre a oneri di legge.