

TLS Newsletter

Lunedì 30 ottobre 2017

Per maggiori informazioni: info.tls@it.pwc.com

Contestazioni di antieconomicità dei costi: l'Erario non può interferire con le libere scelte imprenditoriali

di Carlo Romano e Daniele Conti

I fatti di causa e la nozione di antieconomicità

La Corte di Cassazione civile, sezione Quinta, ha depositato lo scorso 15 settembre una sentenza, la n. 21405, di rilevanza assoluta in tema di contestazioni di antieconomicità dei costi.

Il caso oggetto del procedimento culminato nella sentenza in commento riguardava la prestazione di servizi di marketing da parte di una società norvegese alla propria consociata italiana e, nell'ottica di una rimodulazione dell'approvvigionamento di tali servizi, la decisione di comune accordo di risolvere tale contratto cosicché la società italiana potesse rivolgersi al libero mercato.

Più in dettaglio, le due società rilevavano dopo soltanto un anno che la prestazione infragruppo di servizi di marketing e pubblicità, verso corrispettivo calcolato sulla base delle nuove sottoscrizioni di abbonamenti telefonici, aveva procurato un livello di benefici non soddisfacente. Pertanto, decidevano di terminare gli effetti del preesistente negozio giuridico. Tuttavia, la società italiana si assumeva tutte le spese sostenute sino ad allora dalla consociata norvegese per fornire i servizi pubblicitari. A tal fine, la società italiana vedeva addebitarsi circa venti milioni di "puro costo" in ragione delle spese per servizi di marketing e pubblicità sostenute dalla società norvegese in favore di altri prestatori italiani. L'Agenzia delle Entrate contestava siffatta operazione, asserendo che i nuovi patti per terminare i precedenti rapporti infragruppo non avrebbero potuto incidere su prestazioni sorte sotto la vigenza dei precedenti accordi, censurando dunque l'addebito delle spese sostenute per la fornitura dei servizi pubblicitari già prestati. Pertanto, l'aumento dell'originario corrispettivo, ora riaddebitato, veniva ripreso a tassazione dall'Agenzia delle Entrate in quanto asseritamente non deducibile.

Challenges to the deduction of uneconomic costs: the Revenue cannot interfere with entrepreneurial choices

by Carlo Romano and Daniele Conti

Facts of the case and definition for uneconomic conduct

On September 15^o, the Supreme Court, Fifth Civil chamber, lodged the judgment no. 21405 with its register. Such decision has a primary relevance with respect to Revenue Agency's challenges to alleged uneconomic conducts.

The factual background of the proceeding was concerned with marketing services provided by a Norwegian company to its associate Italian company. In the context of amendments to service procurement model, the companies agreed on terminating the previous contract so that the Italian company could purchase those services in the free market.

More specifically, after just one year of intragroup supply of marketing and advertising services, remunerated on the basis of the new telephone subscriptions, the companies noticed that such arrangements had been not providing a satisfying level of benefits.

Therefore, the companies decided to terminate the preexisting contract. However, the Italian company agreed to bear the Norwegian associate company's expenses incurred in supplying the advertising services. For this purposes, around twenty million euros were charged to the Italian company, as «pure cost» for the expenses borne by the Norwegian company towards other Italian service providers.

The Revenue Agency challenged such transaction, alleging that the new arrangements terminating the previous intragroup services could not have effect on services already provided under the previous contract. Therefore, tax authorities objected against the charge of expenses incurred for services already provided. Consequently, the Revenue Agency assessed the lately charged increase of the original consideration as allegedly non-deductible.

Il collegio giudicante di secondo grado rilevava, eppure, la necessaria deducibilità di tale fattura di cospicuo ammontare, essendo altrettanto incontrovertibile l'inerenza del compenso originario e restando sostanzialmente invariata la tipologia di prestazione. Al contrario, ne era stato mutato solo l'ammontare del corrispettivo; aumento che, comunque, era giudicato reale e non una pattuizione fittizia.

La sentenza in commento, quindi, ha colto l'occasione per ripercorrere la nozione di costi "antieconomici", ribadendone vigorosamente i limiti entro cui gli stessi possono essere ritenuti indeducibili. Se l'Amministrazione finanziaria valica tali limiti, ne risulta inficiata la legittimità del relativo accertamento.

In effetti, la vicenda vede contrapposte due distinte esigenze: il principio di libera iniziativa imprenditoriale e il buon senso che vedrebbe la condotta imprenditoriale ispirata da un'economicità delle relative scelte di business. Pertanto, se è vero che l'impresa non può precostituirsi un costo del tutto sproporzionato per erodere la propria base imponibile, per altro verso l'Agenzia delle Entrate non può neppure spingersi a contestare il merito e l'opportunità di scelte imprenditoriali. In altre parole, il sindacato sulla necessità di una determinata strategia commerciale non legittima di per sé l'accertamento di maggiori imposte.

Sotto il profilo dell'indeducibilità di costi sproporzionati, la giurisprudenza ultradecennale della Corte di Cassazione ritiene censurabile il comportamento del contribuente «manifestamente ed inspiegabilmente antieconomico» (Cass. civ., sez. V, 20 gennaio 2004, n. 793), addossando a quest'ultimo il relativo onere della prova, in sede di accertamento e in corso di giudizio (Cass. civ., sentenze nn. 1281, 11240 e 11645 del 2001; nn. 6337, 7487, 7680, 10802 e 13995 del 2002). Il criterio utilizzato per avvalorare l'eventuale abnormità delle politiche imprenditoriali di spesa sarebbe quello del buon senso, ossia l'*id quod plerumque accidit* che, unitamente «alla mancanza di una giustificazione razionale», deve comporre un quadro di indizi gravi, precisi e concordanti al fine di fondare la legittimità dell'accertamento (Cass. civ., sez. V, 15 settembre 2008, n. 23635).

I limiti alle contestazioni erariali di antieconomicità

Orbene, a questa immagine appare doveroso e ragionevole opporre taluni limiti. Se è vero che l'attività di impresa è libera, anche ai sensi dell'articolo 41 della Costituzione, le relative scelte di business non possono orientarsi ad esigenze di natura puramente fiscale, nel male (abuso) e nel bene (ossia rinunciare alla legittima deduzione di costi pur elevati al solo scopo di scongiurare il rischio di accertamenti fiscali).

The second-tier Tax Court, to the contrary, found the extensive invoice inherently deductible, being undisputed the connection of the original consideration with the business as well as being unaltered the type of supply. To the contrary, only the amount of the consideration had been increased, on the grounds of an arrangement that the Tax Court found real and not artificial. In such a context, the judgement at hand takes the opportunity to go through the definition of «uneconomic» costs, firmly highlighting to what extent such costs could be maintained undeductible. In case tax authorities goes beyond such limits, the assessment could not be upheld. Actually, in the case at hand fashions a conflicting scenario among the freedom to conduct a business and the economic principle inspiring the business choices as an underlying common sense. Therefore, if the enterprise is not allowed to erode its own taxable basis by using a disproportionate cost, on the other hand the Revenue Agency could not challenge the substance and the convenience of entrepreneurial choices. In other words, the challenge on the need for a certain business strategy cannot ground by itself an alleged tax deficiency.

With respect to the non-deductibility of disproportionate costs, the Supreme Court case law has disregarded for more than ten years taxpayer's conducts that are «manifestly and inexplicably uneconomic» (Sup. Ct., 5th Civ., 20th January 2004, no. 793), shifting to the taxpayer himself the burden of proof, both at the assessment stage and during the court proceedings (Sup. Ct., nos. 1281, 11240, 11645 of 2001; nos. 6337, 7487, 7680, 10802, 13995 of 2002). The common sense test is at the essence of ascertaining whether the business expenses policy is abnormal, that is the "id quod plerumque accidit" ("what more often occurs") criterion, jointly with the «lack of a rational justification», in order to piece together a picture of objective, precise and consistent clues grounding tax assessment (Sup. Ct., 5th Civ., 15th September 2008, no. 23635).

Limits to Revenue Agency's challenges to the deduction of allegedly uneconomic costs

Certain limits are to be necessarily and reasonably opposed to the above described picture. If it is true that business is freely carried out by the entrepreneur, also by virtue of Article 41 of the Italian Constitution, the related entrepreneurial choices cannot be purely driven by tax consequences, for worse (abuse) and for better (i.e., waiving a sound deduction of high costs for the sole purpose of preventing future tax challenges).

Anzitutto, data la natura presuntiva della contestazione di antieconomicità, i primi orientamenti interpretativi della Corte di Cassazione rinvenivano un limite a questa tipologia di rilievo nel divieto di doppia presunzione (*praesumptio de praesumptio*). Infatti, la Suprema Corte ha da tempo chiarito che la relazione tra fatto dimostrato e fatto non conosciuto deve fondarsi sul «ragionevolmente probabile, secondo un criterio di normalità o di regolarità causale», senza poter sfociare, tuttavia, in una concatenazione di presunzioni semplici che leghino un solo fatto noto ad infiniti fatti che, pur logicamente dedotti, restano comunque ignoti (Cass. civ., sent. 793 del 2004, citata, che richiama anche le pronunce nn. 7213 del 1995, 1248 del 1998, 6465 e 9884 del 2002).

In secondo luogo, come già anticipato, una giurisprudenza di legittimità più recente si è soffermata maggiormente sull'impossibilità per l'Agenzia delle Entrate di procedere «alla "verifica oggettiva circa la necessità, o quantomeno circa la opportunità [...] di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività". E tanto perché il controllo attingerebbe altrimenti a valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore» (Cass. civ., sez. V, 20 maggio 2015, n. 10319).

Tornando al caso introdotto in premessa, pur con i dovuti distinguo in ragione della peculiarità del caso in questione (la sentenza in commento rileva, infatti, che l'Erario «con il fine di fare emergere una diversa violazione in tema di Iva, ha reputato che la contribuente dovesse ritenersi la reale committente delle prestazioni»), appare di assoluto rilievo lo stigma con cui la Corte di Cassazione rileva che l'antieconomicità dell'operazione descritta discendesse, secondo l'Amministrazione finanziaria, «dall'aver la contribuente rinunciato ai benefici derivanti da un contratto, non essendo giuridicamente tenuta a farlo».

In risposta a tale ricostruzione dell'argomento dell'Agenzia delle Entrate, la Corte si pronunciava nel modo seguente: «così come il Fisco non aveva titolo per interferire nella scelta iniziale della contribuente (censurando la decisione di non cogliere l'opportunità di beneficiare di prestazioni pubblicitarie corrispondendo un compenso minore al prezzo che avrebbe dovuto sostenere operando in prima persona sul mercato), analogamente non ha titolo per sindacare [...] la scelta inversa della società, di riassumere su di sé, al "puro costo", gli oneri sostenuti dalla consociata nel suo interesse», a meno che l'Erario non deduca «elementi ulteriori rilevatori di una finalità estranea alla gestione aziendale».

Firstly, given the presumptive nature of the challenge to uneconomic conduct, a first set of Supreme Court case law found that the prohibition of double presumption could be opposed thereto. In fact, the Supreme Court has held for long time that the nexus between proven and unknown facts shall be grounded on the «reasonably possible, according to a normality or cause regularity criterion» and that no string of multiple presumptions (binding one verified occurrence to infinite logic inferences, still not proven) is allowed (Sup. Ct., no. 793 of 2004, above cited, recalling precedents nos. 7213 of 1995, 1248 of 1998, 6465 and 9884 of 2002).

Secondly, as already pointed out above, a more recent Supreme Court case law has focused on the prohibition for the Revenue Agency to «'objectively check the need for, or at least the convenience [...] of such costs against the business activity.' And that because the control would draw on business strategy evaluations which are up to the entrepreneur» (Sup. Ct., 5° Civ., 20° May 2015, no. 10319).

Back to the case at hand, with due distinction given the peculiar features of the factual background (the judgment notices that the tax authorities «with the sole purpose of highlighting a different breach to VAT law, deemed the taxpayer as the real customer of the supplies»), the Supreme Court utterly marks the allegations made by the Revenue Agency in terms of uneconomic conduct as descending «from having the taxpayer waived benefits deriving from a certain contract, not being legally obliged to act that way».

In response to such understanding of the argument urged by the Revenue Agency, the Supreme Court held the following: «as well as the Revenue had no entitlement to interfere with the initial choice of the taxpayer (by challenging the convenience judgment not to benefit from advertising services supplied at a lower price than the one he would have borne purchasing directly from free market), at the same time, the Revenue had no entitlement to challenge [...] the opposite choice of the company, to be charged, at 'pure cost,' the expenses of its associate company in its own interest», unless the tax authority comes forward with «further elements revealing purposes unrelated to business management».

Rapporti con la disciplina dell'abuso del diritto e dei prezzi di trasferimento infragruppo

Appare necessario richiamare brevemente due casistiche contigue a quella esaminata, che presentano affinità con il caso in esame: trattasi dell'abuso del diritto e dell'accertamento al valore di libero mercato dei prezzi di trasferimento infragruppo. La contestazione di abuso del diritto, infatti, richiede (al pari dell'antieconomicità) l'assolvimento di un intenso onere probatorio in capo all'Amministrazione e concerne i riflessi fiscali della scelta del contribuente tra diverse operazioni; per altro verso, l'accertamento dei costi infragruppo attiene al *quantum* della spesa fiscalmente deducibile, quest'ultima da riproporzionarsi rispetto alle operazioni analogamente effettuate in regime di libero mercato.

Infatti, si segnala una crescente casistica di merito che pone in relazione il *transfer pricing* e i rilievi di antieconomicità. A titolo esemplificativo, si richiama Comm. Trib. Prov. Milano, sez. III, 9 agosto 2017, n. 5162, che in tema di antieconomicità ribadisce come le scelte di esclusiva competenza dell'imprenditore possano essere contestate solo in presenza di un comportamento "manifestamente e palesemente" antieconomico e che ciò deve risultare dalla motivazione degli atti impositivi. Invero, la sentenza, che riguardava un caso di rapporto contrattuale infragruppo tra società residenti, coglie un ulteriore profilo da non tralasciare. Infatti, il sindacato di sproporzione dei costi dedotti trova in tal caso un ulteriore limite, riferito dalla pronuncia al divieto di procedere ad accertamento del prezzo di trasferimento in condizioni di libera concorrenza nei rapporti tra società residenti (come ribadito in sede di interpretazione autentica dall'articolo 5, comma 2, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147). Nei rapporti infragruppo tra società residenti in diversi Paesi, invece, la stessa sentenza di Cassazione sopra commentata offre uno spunto: essa ritiene non di per sé censurabile la scelta imprenditoriale di orientare le politiche di spesa al beneficio di economie di scala prodotte dall'internalizzazione nel gruppo di appartenenza. In altre parole, non può di per sé legittimare un accertamento l'opzione della società che, anziché attingere al mercato per una determinata fornitura, decide di rivolgersi ad altre consociate estere corrispondendo a queste ultime un corrispettivo inferiore.

Interactions with the abuse of rights and with intragroup transfer pricing

It is found necessary to briefly recall two further cases sharing common features with uneconomic conduct: abuse of rights and adjustments of transfer pricing to arm's length value. Challenges to alleged abuse of rights, in fact, require (as in case of uneconomic conduct) an intense burden of proof on the Revenue Agency and is concerned with tax consequences of taxpayer's freely made choice between different transactions. On the other hand, transfer pricing adjustments aim at re-quantify fiscally deductible costs, accordingly and proportionally to comparable transactions in free market.

In fact, case law connecting and comparing transfer pricing and uneconomic conduct is increasing. For instance, we may recall Milan Prov. Tax Court, 3° chamber, 9° August 2017, n. 5162, concerned with uneconomic conducts, and holding that choices exclusively up to the entrepreneur could be challenged from a tax perspective solely in case of a «manifestly and evidently» uneconomic conduct, that is to be clearly highlighted in the reasons grounding the deeds of assessment. Actually, that judgment decided a case of a contractual relationship binding two associate resident companies, providing for further useful inputs on the matter. In fact, the challenge to deduction of disproportionate costs is found as further limited in that case, and, as that judgment clearly recalls, Revenue Agency could not adjust arm's length value in intragroup transactions among Italian- resident companies (as also set forth by the authentic interpretation provision of Article 5, paragraph 2, of legislative decree 14° September 2015, no. 147).

In the different context of intragroup transactions between a resident and a non-resident company, instead, the same Supreme Court judgment commented in the foregoing clearly points out that the entrepreneurial choice to have expenditure policy driven by economies of scale due to group internalisation cannot be challenged by itself. In other words, tax assessment is not grounded to the extent that the Revenue Agency solely objects against company's choice to have certain services supplied by other associate companies (paying lower consideration) rather than by anyone else in the market.

Del resto, l'articolo 110, comma 7, del TUIR pone in capo all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che la valorizzazione delle operazioni tra imprese collegate è differente dal prezzo praticato in condizioni di libera concorrenza (pur sempre a fini esclusivamente tributari), dunque non potendosi arbitrariamente sindacare una libera scelta di impresa, quanto piuttosto il valore rilevante dal punto di vista squisitamente fiscale (su cui, *ex plurimis*, cfr. Cass. civ., sez. V, 6 settembre 2017, n. 20805, punto 14.1).

Sul fronte dell'abuso del diritto, è chiaro e pacifico che, al pari dell'antieconomicità, il diverso trattamento tributario di comportamenti alternativi del contribuente non è sufficiente a fondare una contestazione in sede di accertamento. Infatti, il divieto di abuso del diritto non può comunque inficiare – come afferma la stessa Suprema Corte nella pronuncia in commento – «*la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un differente carico fiscale*». Tale principio di diritto, assodato nella giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., sez. V, 14 gennaio 2015, n. 439), trova, altresì, risonanza ed ispirazione anche in fonti normative (cfr. articolo 5, comma 1, lett. b) della legge 23 marzo 2014, n. 23) e negli orientamenti della Corte di Giustizia (cfr. C. Giust. Ue, sentenze GMAC, punto 48, e RBS Deutschland Holdings, punto 54).

Conclusioni

La sentenza esaminata ribadisce senza dubbio la necessità di confinare la contestazione di non deducibilità dei costi d'impresa per ritenuta antieconomicità alla natura di *lex specialis* della disciplina tributaria. Pertanto, gli accertamenti fiscali non possono spingersi a scrutinare la necessità e l'opportunità delle scelte di strategia commerciale, che, in quanto tali, sono riservate all'imprenditore e alla sua libera iniziativa. Alla luce di tale statuizione della Corte di Cassazione, gli accertamenti che asseriscono la sproporzione di costi dedotti dall'impresa sono illegittimi *tout court* se non corredati da ulteriori elementi idonei a rivelare una «*finalità estranea alla gestione imprenditoriale*».

Besides, pursuant to Article 110, paragraph 7, of the Income Tax Code, the tax authorities is supposed to come forward with evidence of a mismatch between the agreed consideration between associated enterprises and prices agreeable by unrelated companies (still for solely tax purposes). In that event, the Revenue could not arbitrarily object against free business conduct, whereas the challenge would focus on the relevant values for exclusive tax purposes (inter alia, see Sup. Ct., 5° Civ., 6° September 2017, no. 20805, §14.1).

From abuse of rights standpoint, it is clear and common ground that, similarly to uneconomic conducts, the different tax treatment consequent to alternative taxpayer's conducts is not sufficient to ground a tax assessment. In fact, the prohibition of abuse of rights – as held by the same Supreme Court in the judgment described in the foregoing – cannot encroach on «taxpayer's free choice among different transactions even if leading to a different tax burden». Such principle is clear in Supreme Court case law (Sup. Ct., 5° Civ., 14° January 2015, no. 439) and is also inspired by certain domestic law provisions (such as Article 5, paragraph 1, let. b) of law 23° March 2014, no. 23) and by a close doctrine of the European Court of Justice (see ECJ cases GMAC, para. 48, and RBS Deutschland Holdings, para. 54).

Conclusions

The analysed Supreme Court case undoubtedly highlights the need for confining tax challenges to deduction of allegedly uneconomic business expenses in light of the role of 'lex specialis' (special legislation) embodied by tax law. Therefore, tax assessments cannot scrutinise the need for, nor the convenience of, business strategic choices, which are utterly up to the entrepreneur and to his freedom to carry out his business activity. In view of such holding of the Supreme Court, tax assessments alleging the disproportion of deducted business expenses are ill-founded if not corroborated by further elements capable of revealing «purposes unrelated to business management»