Sentenza del 07/11/2018 n. 28338 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

H. E. T. Srl impugnava l'avviso di accertamento per il 2009 per maggior Ires e Irap, con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva recuperato a tassazione la differenza rispetto al valore normale a seguito di transazioni di beni con altre società del gruppo non residenti in Italia.

L'impugnazione, ritenuta fondata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Varese limitatamente all'irrogazione della sanzione, era integralmente accolta dal giudice d'appello.

L'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione con otto motivi, cui resiste la contribuente con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 110 T.U.I.R. e art. 2697 c.c., per non aver la CTR accertato "se controparte avesse fornito la prova di aver acquistato i beni che l'Ufficio assumeva acquistati a prezzi eccedenti il valore normale a prezzi non eccedenti questo".

1.2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, in relazione al medesimo profilo, motivazione apparente.

1.3. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., per aver annullato l'avviso anzichè rideterminare l'eventuale minor imponibile evaso, ossia la diversa misura dei costi eccedenti il valore normale, omettendo di considerare i numerosi elementi addotti dall'Ufficio.

2. Il primo motivo è fondato, restandone assorbiti il secondo ed il terzo.

2.1. Occorre premettere, in primo luogo, che la normativa in esame non integra una disciplina antielusiva in senso proprio, ma è finalizzata alla repressione del fenomeno economico del transfer pricing (spostamento d'imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti) in sè considerato, sicchè la prova gravante sull'Amministrazione finanziaria non riguarda la maggiore fiscalità nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, incombendo, invece, sul contribuente, giusta le regole ordinarie di vicinanza della prova ex art.

2697 c.c., ed in materia di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua di quanto specificamente previsto dall'art. 9, comma 3 T.U.I.R. (v. Cass. n. 11949 del 2012; Cass. n. 10742 del 2013; Cass. n. 18392 del 2015; Cass. n. 7493 del 2016).

Tale conclusione, del resto, risponde alla ratio della normativa che va rinvenuta "nel principio di libera concorrenza enunciato nell'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE"", sicchè la valutazione in base al valore normale investe la "sostanza economica dell'operazione" che va confrontata "con analoghe operazioni realizzate in circostanze comparabili in condizioni di libero mercato tra soggetti indipendenti" (v. in particolare Cass. n. 27018 del 15/11/2017 che, nel ricomporre le diverse opzioni interpretative emerse nella giurisprudenza della Corte, ha espressamente affermato "la ratio della disciplina di cui all'art. 110, comma 7 T.U.I.R., va individuata nel principio di libera concorrenza, esclusa ogni qualificazione della stessa come norma antielusiva").

L'art. 9, comma 3, del citato decreto, inoltre, prevede che sono da intendersi normali i prezzi di beni e servizi praticati "in condizioni di libera concorrenza", al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi e con riferimento "in quanto possibile" a listini e tariffe di uso, non escludendosi pertanto l'utilizzabilità, al descritto fine, di altri mezzi di prova (vedi in senso analogo, Cass. n. 11949 del 2012; n. 10739 e n. 10742 del 2013; n. 8849 del 2014).

2.2. Orbene, nella vicenda in esame, la CTR da un lato nega che la contribuente avesse conseguito, nel 2009, una redditività negativa (in ispecie per il settore dei refrigeratori), così stigmatizzando la ripartizione ("segregazione") per singole linee di prodotti (peraltro limitata ad alcune rilevanti categorie senza scendere nel dettaglio dei beni commercializzati).

Dall'altro, tuttavia, ai fini della valutazione del valore normale dei beni considera - ed anzi ritiene decisivo - i "contributi monetari concessi dalla consociate estere al fine di normalizzare il prezzo dei prodotti inizialmente applicato".

In altri termini, la CTR afferma una (apparente) congruenza dei prezzi di trasferimento rispetto ai valori di mercato - o, in ogni caso, l'assenza di un risultato reddituale negativo - mentre il conseguimento di una redditività corrispondente a quella di mercato può essere raggiunto, anzi esige, un sostanzioso contributo monetario da parte della consociata estera.

2.3. Ne deriva, dunque, che il giudice d'appello, nel valutare la congruità dei trasferimenti, ossia se essi avvenivano ad un prezzo normale, non ha tenuto conto che l'asserita normalità avveniva non in una condizione di concorrenzialità, in assenza di alcun adeguato correttivo, ed ha applicato, in realtà, un criterio di normalizzazione "a posteriori", avendo ritenuto il prezzo "normale" in forza non della sua rispondenza ai criteri di legge ma perchè esso è stato integrato, successivamente, con versamenti delle società estere.

Va ribadito, del resto, che per la consolidata giurisprudenza "il "valore normale" dei corrispettivi, nelle transazioni tra imprese appartenenti ad un medesimo gruppo multinazionale, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 76 (ora art. 110), deve essere desunto da una comparazione fortemente contestualizzata sotto il profilo qualitativo, commerciale, temporale e locale,

finalizzata ad individuare un valore medio da cui deve essere espunto solo il fattore destabilizzante della non concorrenzialità, sicchè costituiscono criteri prioritari i listini o le tariffe del soggetto che ha fornito i beni o servizi e, in mancanza, le mercuriali o i listini delle camere di commercio e le tariffe professionali, tenuto conto degli sconti d'uso, o, in caso di prezzi imposti, i provvedimenti in vigore, ed, infine, in assenza di tali elementi, i dati oggettivamente significativi e numericamente apprezzabili, che è onere del contribuente allegare" (Cass. n. 17953 del 19/10/2012).

2.4. La CTR, dunque, ha errato nell'applicare l'art. 110, comma 7 T.U.I.R. e i criteri fissati dall'art. 9, comma 3 T.U.I.R., restando del tutto incomprensibile se il valore delle transazioni corrispondesse o meno al valore normale.

3. Il quarto motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, per aver la CTR ritenuto inammissibile l'appello in tema di Irap per carenza di motivi specifici.

3.1. Il quinto motivo denuncia nuovamente, con riguardo al medesimo profilo, la nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, censura che reitera, con il sesto motivo, per motivazione apparente.

4. Il quarto motivo è fondato, restando assorbiti il quinto ed il sesto.

4.1. Nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come gia dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, secondo il quale il ricorso in appello deve contenere "i motivi specifici dell'impugnazione" e non gia "nuovi motivi", atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello" (Cass. n. 7639 del 22/03/2017; Cass. n. 9937 del 20/04/2018; Cass. n. 11061 del 11/05/2018), fermo restando che la critica può essere ricavata, per implicito, dall'atto di impugnazione nel suo complesso (Cass. n. 9083 del 07/04/2018; Cass. n. 10192 del 27/04/2018; Cass. 11472 del 11/05/2018).

4.2. Rileva la Corte che, nel caso in esame, è avvenuto proprio quanto appena indicato, come peraltro emerge dalla stessa pronuncia impugnata, nella quale - assolvendosi cosi la parte ricorrente dall'onere di autosufficienza sul punto - è infatti la stessa Commissione giudicante a evidenziare che la parte appellante aveva ribadito - con il gravame - le medesime ragioni originariamente proposte.

Oltre a ciò, va comunque sottolineato che, dall'atto di appello (riprodotto per autosufficienza) emerge pure con chiarezza che l'Ufficio aveva espressamente censurato le statuizioni di primo grado in tema di Irap, con argomentazioni che avevano considerato anche l'intervento operato con la finanziaria del 2008 e la successiva norma interpretativa di cui alla L. n. 147 del 2013, art. 1, comma 281, sicchè ha errato il giudice regionale a non esaminare il merito delle censure stesse.

5. Il settimo motivo denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 329 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, per aver la CTR ritenuto l'esistenza di un giudicato interno in punto di annullamento delle sanzioni Ires.

5.1. L'ottavo motivo denuncia, sul medesimo profilo, vizio di motivazione apparente.

5.2. Il settimo motivo è fondato, restando assorbito l'ottavo.

L'atto d'appello (riprodotto per autosufficienza), infatti, dopo aver stigmatizzato l'errata statuizione della CTP in punto di annullamento delle sanzioni Irap, mai irrogate, ha espressamente ribadito, con riguardo all'Ires, "l'applicabilità delle sanzioni in quanto la documentazione nazionale presentata ad inizio verifica per consentire ai verificatori il controllo del valore normale delle transazioni, seppur formalmente corretta, ha presentato diversi punti oscuri ed era proprio nella sostanza errata".

E' di tutta evidenza, dunque, l'errore in cui è incorso il giudice regionale nel ritenere che "l'Ufficio nulla ha dedotto ai fini di una eventuale riforma".

6. In accoglimento del primo, quarto e settimo motivo, assorbiti gli altri, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il quarto ed il settimo motivo del ricorso, assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 5 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 7 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza