Sentenza del 19/04/2018 n. 9673 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

MALO Spa, già M.A.C. Spa (all'epoca dei fatti controllata dalla Fincashmere Spa, poi incorporata nel 2000 da quest'ultima per fusione, la quale ha assunto la denominazione MAC), impugnava l'avviso di accertamento, per Iva, Irpeg ed Irap per gli anni d'imposta 1998-2000, nonchè per Irpeg ed Ilor per il 1997, con il quale era stata recuperata a tassazione la differenza rispetto al valore normale a seguito di cessione di beni infragruppo alle controllate Mac Usa e Mac Japan operanti all'estero, oltre alla contabilizzazione di costi non inerenti ed indebita detrazione Iva.

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze accoglieva in parte il ricorso, ritenendo legittima la pretesa tributaria solo con riguardo all'indebita deduzione di alcuni costi, alla svalutazione della partecipazione azionaria nella Mac Usa e per le minusvalenze.

La sentenza era poi confermata dal giudice d'appello.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto per cassazione con due motivi, cui resiste la contribuente con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale con tre motivi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va esaminata, preliminarmente, l'eccezione di inammissibilità del ricorso in ragione del passaggio in giudicato della sentenza impugnata per inesistenza della notifica del ricorso stesso.

1.1. La questione non è fondata, dovendosi dare seguito ai principi affermati dalle Sezioni Unite con la sentenza 20 luglio 2016, n. 14916.

Nella vicenda in esame, invero, con atto del 2 aprile 2009 era stato revocato il precedente difensore e nominato nuovo difensore, con correlata elezione di domicilio, e tale atto era stato inviato all'Agenzia delle Entrate con raccomandata AR 4 aprile 2009.

La modifica era stata comunicata, con raccomandata AR del 6 aprile 2009, pure alla Commissione Tributaria Regionale toscana, che, nella successiva sentenza depositata il 25 maggio 2009, ne aveva tenuto conto.

Il ricorso per cassazione, invece, era stato notificato presso il domicilio eletto dal contribuente in primo grado, nonostante la nomina di un nuovo difensore in appello e l'elezione di un domicilio diverso.

Orbene, giova sottolineare, in primo luogo, che, in tema di ricorso per cassazione avverso le sentenze delle Commissioni Tributarie Regionali, è valida la notifica effettuata anche nei luoghi indicati ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 17, comma 2, atteso il principio di ultrattività di tale indicazione, se - precisano le Sezioni Unite - la parte non si sia costituita nel giudizio di appello, oppure, costituitasi, non abbia espresso al riguardo alcuna indicazione.

In mancanza, tuttavia, la notifica non è inesistente ma solo nulla poichè "il luogo in cui la notificazione del ricorso per cassazione viene eseguita non attiene agli elementi costitutivi essenziali dell'atto", mentre "l'inesistenza della notificazione del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità", sicchè, come tale, è "sanabile, con efficacia ex tunc, o per raggiungimento dello scopo, a seguito della costituzione della parte intimata (anche se compiuta al solo fine di eccepire la nullità)" come avvenuto nella specie "o in conseguenza della rinnovazione della notificazione, effettuata spontaneamente dalla parte stessa oppure su ordine del giudice ex art. 291 c.p.c.".

2. Il primo motivo del ricorso denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 76, comma 5, TUIR, nel testo applicabile ratione temporis. Il secondo motivo denuncia motivazione insufficiente e contraddittoria circa un fatto controverso e decisivo.

2.1. Entrambe le doglianze attengono esclusivamente al contestato transfer pricing, sicchè, quanto agli ulteriori rilievi annullati dalla CTR, la sentenza deve ritenersi definitiva.

2.2. I motivi, da esaminare unitariamente in quanto logicamente connessi, sono fondati: l'Agenzia ricorrente, a fronte delle allegate difformità dei prezzi di vendita dei beni venduti dalla società contribuente alle controllate estere, si duole che il giudice d'appello abbia erroneamente addossato ad essa l'onere probatorio di fornire la prova del valore normale dei beni stessi, motivando il mancato raggiungimento della prova in termini apodittici e senza attribuire alcun rilievo alla documentazione extracontabile rinvenuta.

2.3. Va premesso che l'art. 76, comma 5 (ora art. 110, comma 7) TUIR 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 riguarda (non il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente ma) solo l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, mentre incombe 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, TUIR (Cass. n. 7493 del 15/4/2016; Cass. n. 13387 del 30/6/2016; Cass. 27018 del 15/11/2017).

2.4. Il giudice d'appello ha ritenuto che, a fronte degli elementi forniti dall'Agenzia, tali da far ritenere il prezzo praticato nelle transazioni tra le imprese collegate apparentemente inferiore a quello normale, non sorgesse a carico del contribuente l'onere di provare che, invece, l'assenza di tale divergenza era insussistente. E' evidente, peraltro, che la rilevata divergenza di prezzi imponeva, di per sè, che l'onere della prova, in questa prospettiva, andasse considerato a carico del contribuente.

La CTR, peraltro, ha ritenuto inattendibile la ricostruzione da parte dell'Agenzia del valore dei beni trasferiti attesa "la mancanza di identità tra i mercati e quindi la impossibilità di comparare le transazioni; la diversità delle condizioni contrattuali; la non equiparabilità dei mercati di destinazione dei beni a base del confronto; le conclusioni di verifiche fiscali IRS Americana, secondo cui i costi di importazione delle merci in USA sarebbero addirittura troppo elevati".

2.5. Orbene, tali affermazioni sono generiche ed apodittiche perchè prive di ogni riscontro e contenuto.

Va peraltro tenuto conto, quanto all'impossibilità di comparare le transazioni, che, come dedotto (e riprodotto per autosufficienza), la società MAC operava in regime di monopolio per essere la sola fornitrice delle proprie associate, da cui la valutazione del prezzo comparabile di libero mercato e il ricorso, da parte dell'Agenzia, al criterio del confronto interno (in ispecie, con il valore delle transazioni con gli altri clienti), senza che tale opzione sia stata in alcun modo valutata dal giudice d'appello.

In ogni caso, poi, la comparabilità dei mercati costituisce nozione di tipo principalmente economico e non meramente geografico.

Quanto, poi, alla previsione di condizioni contrattuali asseritamente impeditive - ma in alcun modo concretamente individuate e valutate nei loro effetti - il profilo appare, prima ancora, privo di rilievo atteso che la ratio della normativa va rinvenuta nel principio di libera concorrenza, 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 e prescinde dalla capacità originaria di produrre reddito e da qualsiasi obbligo negoziale.

E' pacifico, poi, che rilevano non solo i prezzi praticati ma anche i costi eventualmente aggiunti ovvero - come dedotto dall'Agenzia ed in alcun modo considerato - gli eventuali sconti riconosciuti (e, apparentemente, in misura tale da portare le transazioni costantemente in perdita).

Quanto, infine, alla diversa valutazione operata dall'Internal Revenue Service (IRS) USA, asetticamente riportata dal giudice d'appello, si tratta di elemento la cui rilevanza è quantomeno dubbia tenuto conto che - come pure dedotto dall'Agenzia ed in alcun modo valutato dalla CTR - riguarderebbe annualità precedenti a quelle in considerazione nel presente giudizio, la questione è stata definita con modalità conciliative e, comunque, è, in sè, inidonea ad esplicare effetti all'interno del giudizio tributario.

2.6. Per contro il giudice d'appello ha omesso di considerare altri e significativi elementi introdotti dall'Agenzia, in ispecie la particolare intensità del controllo attuato dalla contribuente sulle società controllate straniere, tale da assicurare una gestione fortemente centralizzata (occupandosi anche della redazione materiale delle fatture, fino alla compilazione e stampa, delle stesse fatture delle controllate) e con preposizione dei dirigenti della MAC in tutti i posti di vertice delle controllate, l'esistenza di documentazione extracontabile relativa ad una simulazione del conto economico effettuata dalla stessa MAC ed avente ad oggetto la valutazione dell'impatto economico nel caso in cui gli acquirenti fossero stati soggetti terzi e non le società controllate, nonchè la costante valutazione in perdita delle transazioni operate con le controllate estere.

2.7. La CTR, dunque, ha applicato in termini incongrui il riparto probatorio ed ha giustificato le proprie conclusioni in termini apodittici e irrelati, inspiegabilmente tacendo su elementi idonei a tributare apparente consistenza all'assunto fatto valere dall'ufficio, omettendone ogni opportuna determinazione; in tal modo è venuta meno all'obbligo di motivare il proprio convincimento in maniera lineare e coerente ed ha esposto la decisione adottata ad un vulnus motivazionale che ne giustifica la cassazione.

3. Passando al ricorso incidentale, il primo motivo denuncia insufficiente e contraddittoria motivazione in ordine all'inerenza delle spese di apertura e ristrutturazione dello showroom di (XXXXX), nonchè delle quote di ammortamenti dei costi di progettazione, ristrutturazione e acquisto dei mobili di arredamento per le società collegate e in franchising.

3.1. Il secondo motivo denuncia, parimenti, vizio logico e motivazionale con riguardo alla svalutazione della partecipazione azionaria nella MAC USA. 3.2. Il terzo motivo reitera la denuncia quanto alla deduzione della minusvalenza da alienazioni immobiliari afferenti la cessione di azioni della controllata americana alla IT USA INC.

4. Il primo motivo è inammissibile.

La CTR, infatti, nel motivare che detti costi e ammortamenti di costi "non siano di pertinenza della soc. MAC bensì della società estera unica beneficiaria delle operazioni in questione" ha semplicemente inteso affermare che non è stata fornita alcuna prova, da parte della società controllante, dell'inerenza per le spese effettuate a favore delle società controllate, prova il cui onere - va ricordato - incombe sulla contribuente (v. da ultimo Cass. n. 13300 del 26/05/2017).

La doglianza neppure coglie, quindi, la ratio della decisione.

Del resto, lo stesso atto di appello, riprodotto in controricorso, non pone in rilievo tale profilo, limitandosi la contribuente a contestare l'avviso di accertamento e l'interpretazione delle norme e dei contratti di franchising, senza comunque fornire alcun riscontro documentale alla asserita diversa relazione di strumentalità delle spese stesse.

Quanto all'asserita contraddittorietà rispetto alla statuizione della medesima sentenza che riconosce la detrazione dell'Iva "sui medesimi costi", occorre sottolineare che la censura è carente in punto di autosufficienza non emergendo in alcun modo la suddetta identità tra i

profili separatamente esaminati dalla CTR. Lo stesso momento di sintesi, peraltro, è inammissibilmente formulato, rinviando in termini oltremodo generici alle deduzioni del pregresso atto di gravame.

4.1. Il secondo motivo è inammissibile.

La CTR, infatti, ha affermato, condividendo quanto statuito dal giudice di primo grado, che ostava al riconoscimento della deducibilità della svalutazione il disposto di cui all'art. 61 TUIR, riferendosi in evidenza al comma 5, nel testo vigente ratione temporis, poichè "il patrimonio netto della società partecipata risulta superiore all'apporto di capitale effettuato e quindi, in sostanza, a fronte di una riduzione patrimoniale contabile, il valore economico della società controllata (MAC USA) non risulta diminuito", mentre la doglianza prospettava la regolarità della svalutazione operata, restando inalterato, nonostante le remissioni del debito, il patrimonio netto.

La doglianza, dunque, investe l'asserita erronea interpretazione od applicazione della norma, ossia un eventuale vizio di legge e non di motivazione, sicchè la censura, in quanto posta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, anzichè del n. 3, è inammissibile.

Anche per questo motivo, poi, pure il momento di sintesi è inammissibilmente formulato, rinviando in termini oltremodo generici alle deduzioni del pregresso atto di gravame.

4.2. Il terzo mezzo è fondato.

La CTR, infatti, si limita ad affermare che "la minusvalenza non risulta fondata... avendo l'operazione commerciale in questione generato un elevato componente negativo di reddito con la cessione di azioni per l'importo di Lire 350.581.664 a fronte di un valore contabile di Euro 2.887.198.662", senza, però, in alcun modo spiegare le ragioni per cui la minusvalenza non era deducibile.

5. In accoglimento del ricorso e del terzo motivo del ricorso incidentale, inammissibili il primo e il secondo di quest'ultimo, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione, che procederà ad un nuovo esame.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale e il terzo motivo del ricorso incidentale, inammissibili gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Toscana in diversa composizione per un nuovo esame.

Così deciso in Roma, il 19 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 19 aprile 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza