Sentenza del 19/04/2018 n. 9674 - 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 Irpeg ed Ilor per gli anni d'imposta 1995 e 1996, 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, nonchè Mac France operanti all'estero, oltre alla contabilizzazione di costi non inerenti o non di competenza, mancato addebito di interessi passivi e sanzioni per genericità delle fatture emesse.

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze accoglieva in parte il ricorso, ritenendo legittima la pretesa tributaria solo con riguardo all'indebita deduzione degli ammortamenti di costi e al mancato addebito degli interessi passivi.

La sentenza era poi confermata dal giudice d'appello, che rigettava anche le doglianze avverso le sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto per cassazione con quattro motivi, cui resiste la contribuente con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale con quattro 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 è, come tale, "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. 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.

2.2. Va premesso che l'art. 76, comma 5 (ora 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).

2.3. 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".

2.4. 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 dalla CTR. 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 la questione è stata definita, nella diversa sede, con modalità conciliative e, comunque, è, in sè, inidonea ad esplicare effetti all'interno del giudizio tributario.

2.5. 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.

2.6. 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.

3. Il terzo motivo denuncia vizio logico e motivazionale per aver il giudice d'appello ritenuto l'inerenza della totalità dei costi di pubblicità sostenuti dalla MAC per la valorizzazione dei marchi pur essendone beneficiarie anche le società estere.

3.1. E' infondata, preliminarmente, l'eccezione di giudicato esterno per non aver l'Agenzia impugnato il capo relativo al medesimo rilievo per gli anni d'imposta 1997-2000, deciso dalla CTR della Toscana con la sentenza 56/18/09, atteso che, a prescindere dalla carenza dei formali requisiti attestanti il prodursi del giudicato, il profilo attiene ad anni d'imposta differenti e l'accertamento si fonda su presupposti di fatto (la concreta valutazione sull'inerenza dei costi) potenzialmente mutevoli.

3.2. Il motivo non è fondato.

L'art. 74, comma 2, tuir, nel testo vigente ratione temporis, invero, consente la deducibilità delle spese relative ad un contratto di sponsorizzazione a favore di un terzo purchè il contribuente ne dimostri l'inerenza, valutata, in particolare, non solo nella congruità dei costi ma anche nell'allegazione delle potenziali utilità per la propria attività commerciale o dei futuri vantaggi conseguibili attraverso la pubblicità svolta dall'impresa in favore del terzo (per una fattispecie similare v. Cass. n. 10914 del 27/05/2015).

L'esistenza di benefici anche a favore delle società controllate, pertanto, non è ostativa alla valutazione di inerenza, elemento, del resto, valutato dalla CTR (che ha ritenuto beneficiaria della pubblicità "soprattutto la soc. MAC indipendentemente dal maggiore o minore beneficio che ne può trarre ciascuno dei punti vendita") e ritenuto non rilevante.

Del resto, come rilevato dalla stessa Agenzia nel ricorso (pag. 3), la MAC era titolare di tutti i marchi commercializzati.

Non appare, dunque, decisivo il contenuto della relazione della società di revisione Deloitte invocata dall'Agenzia, trattandosi di profilo già incluso nella valutazione del giudice d'appello.

4. Il quarto motivo denuncia vizio logico e motivazionale per aver il giudice d'appello ritenuto deducibili i costi per la redazione del bilancio consolidato, nonchè i costi per consulenze.

4.1. Quanto al primo profilo (costi relativi alla redazione del bilancio consolidato) la doglianza è fondata, non avendo la CTR tenuto conto del fatto, decisivo, che la società MAC non era la società-madre ma, a sua volta, era controllata dalla società Fincashmere Spa, preposta al coordinamento dell'intero gruppo.

4.2. Il secondo profilo (costi di consulenza) è, invece, inammissibile per omessa formulazione del momento di sintesi ex art. 366 bis c.p.c., applicabile ratione temporis.

5. Passando al ricorso incidentale, il primo motivo denuncia omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in ordine alla ripresa degli interessi passivi per tardivo pagamento di debiti commerciali.

5.1. Il mezzo è inammissibile.

E' stata omessa, in primo luogo, la formulazione del momento di sintesi ex art. 366 bis c.p.c..

Va comunque rilevato che gli interessi passivi sono deducibili, senza necessità di una specifica prova sull'inerenza, se l'operazione cui accedono, per sua natura, sia rapportabile ai ricavi dell'impresa occorrendo un collegamento tra reddito imprenditoriale e componente negativo deducibile, mentre la CTR ha rilevato che l'indebitamento nei confronti del sistema bancario riguardava la Mac Usa, sicchè gli interessi moratori correlati dovevano essere sopportati da quest'ultima, con conseguente addebito da parte della MAC alla sua controllata, restando esclusa ogni deducibilità, come effettuato con le altre controllate estere, profilo quest'ultimo neppure censurato dalla contribuente -.

La motivazione, dunque, non è nè assente, nè insufficiente, nè contraddittoria, mirando, invece, la doglianza a proporre una ricostruzione ed interpretazione dei fatti alternativa e contrapposta a quella effettuata dal giudice d'appello, in vista, quindi, di una inammissibile nuova valutazione e revisione di fatto da parte della Corte (Cass. 28 marzo 2012, n. 5024, Rv. 622001; Cass. 7 gennaio 2014, n. 91, Rv. 629382).

6. il secondo motivo denuncia insufficiente e contraddittoria motivazione in ordine all'inerenza delle quote di ammortamento dei costi di ristrutturazione dello showroom di New York.

6.1. Il motivo è inammissibile.

La CTR, infatti, nel motivare che "il beneficiario e l'utilizzatore del costo è stato sostanzialmente l'agente operante in USA, e quindi il costo era inerente all'esercizio d'impresa di quest'ultimo" 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.

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

7. Il terzo motivo denuncia violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5: la società contribuente si duole che la CTR abbia ritenuto inammissibili la domanda di rideterminazione complessiva delle sanzioni in quanto proposta per la prima volta in appello.

7.1. Il motivo è fondato.

In forza del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 5, in caso di separati processi per avvisi contenenti irrogazione di sanzioni l'ultimo giudice deve rideterminare "la sanzione complessiva" (Cass. n. 9501 del 12/04/2017).

Si tratta, invero, di compito che, pur necessariamente alla stregua delle necessarie allegazioni della parte, deve essere adempiuto dal giudice anche officiosamente, carattere che discende dal tenore della norma e si giustifica in relazione alla natura sanzionatoria dell'atto.

8. Il quarto mezzo, con cui si denuncia, per il medesimo profilo, vizio di omessa e insufficiente motivazione, è assorbito.

9. La sentenza, pertanto, in relazione ai motivi accolti, va cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione, per un nuovo esame.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo, secondo e quarto motivo, primo profilo, del ricorso principale, rigetta il terzo e dichiara inammissibile il secondo profilo del quarto motivo; accoglie il terzo motivo del ricorso incidentale, inammissibili il primo ed il secondo ed assorbito il quarto; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti 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