Sentenza del 28/06/2019 n. 17511 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

A. Spa impugnava l'avviso di accertamento per Ires, Irap ed Iva per l'anno 2004, con cui l'Agenzia delle entrate aveva recuperato a tassazione la differenza rispetto al valore normale in relazione a transazioni di beni con altre società controllate (C. Srl e M. Spa) non residenti in Italia ed aventi sede in Romania, nonchè l'indebita deduzione di costi per royalties versate alla C. e per prestazioni di consulenza immobiliare da parte della M..

La società deduceva l'illegittimità dell'avviso e l'infondatezza delle pretese, nonchè l'eccessività delle sanzioni e la sussistenza di obbiettive condizioni di incertezza normativa.

L'impugnazione era accolta dalla CTP di Milano quanto al contestato transfer pricing, ai costi per le prestazioni di consulenza e, in parte, per le royalties. La sentenza era confermata dal giudice d'appello limitatamente a quest'ultimo rilievo, per il resto, in riforma della decisione, la CTR riteneva fondate le pretese dell'Ufficio.

A. Spa propone ricorso per cassazione con nove motivi, poi illustrato con memoria, con la quale eccepisce l'intervenuto giudicato esterno. Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Motivi della decisione

1. Va esaminata, preliminarmente, l'eccezione di giudicato esterno in relazione alle decisioni della CTR della Lombardia n. 2979/19/2017 e n. 29870/19/2017, depositate il 5 luglio 2017 e passate in giudicato, come risulta dalla relativa rituale attestazione della cancelleria.

1.1. L'eccezione è infondata.

Secondo la consolidata e ripetuta giurisprudenza della Corte, infatti, va escluso che il giudicato relativo ad un singolo periodo d'imposta sia idoneo a "fare stato" per i successivi periodi in via generalizzata ed aspecifica, potendo svolgere tale effetto solo in relazione a quelle statuizioni che siano relative a qualificazioni giuridiche o ad altri eventuali elementi preliminari rispetto ai quali possa dirsi sussistere un interesse protetto avente il carattere della durevolezza nel tempo, mentre non può avere alcuna efficacia vincolante quando l'accertamento relativo ai diversi anni si fondi su presupposti di fatto potenzialmente mutevoli (Sez. U, n. 13916 del 16/06/2006; in tempi più recenti ex multis Cass. n. 4832 del 11/03/2015; Cass. n. 14509 del 15/07/2016; Cass. n. 9710 del 19/04/2018).

Tale efficacia, inoltre, è ulteriormente limitata in materia di Iva, ove comporti l'estensione ad altri periodi di imposta di un giudicato in contrasto con la disciplina comunitaria (Cass. n. 8855 del 04/05/2016).

1.2. Nella fattispecie in esame vengono in rilievo operazioni commerciali poste in essere, rispettivamente, nel 2009 e nel 2004, sicchè, in evidenza va, escluso ogni effetto espansivo dell'invocato giudicato poichè la valutazione, ai fini del transfer pricing, è necessariamente ancorata alle concrete operazioni poste in essere nelle singole annualità, diverse tra loro e in alcun modo riconducibili al "medesimo rapporto giuridico", e che, invece, postulano uno specifico e puntuale apprezzamento.

E' poi ininfluente che i rilievi sono scaturiti dalla medesima verifica, che costituisce, in realtà, solo l'occasione per le singole riprese.

2. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, per l'insussistenza dei presupposti per il raddoppio dei termini di decadenza per l'accertamento.

Rileva, in particolare, che l'Agenzia delle entrate con l'avviso di accertamento non aveva aderito ai rilievi della Guardia di finanza, riducendo l'ammontare della pretesa fiscale, sicchè l'evasione si sarebbe collocata sotto la soglia di punibilità.

2.1. Il motivo è infondato per Ires ed Iva, mentre è fondato per l'Irap.

2.2. In via generale va infatti rilevato che, ai fini del raddoppio dei termini in questione, per come disposto dal D.L. n. 223 del 2006, art. 37, comma 24, conv. nella L. n. 248 del 2006, che ha modificato il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43, comma 3 e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 2 (nei testi applicabili ratione temporis), non è necessaria l'effettiva presentazione della denuncia (nè tanto meno la produzione di questa in giudizio).

L'unica condizione per il raddoppio dei termini, come statuito dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 247 del 2011), è costituita, infatti, dalla sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento, sicchè "il raddoppio dei termini consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale" ed "il giudice tributario dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo, al riguardo, una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento" (Cass. n. 13483 del 30/06/2016; Cass. n. 11171 del 30/05/2016).

Orbene, nella vicenda in esame, la CTR, in termini congrui, ha ritenuto che "l'esame del processo verbale di constatazione e delle denunce penali per le violazioni tributarie ipotizzate portavano a superare la soglia di legge", affermando così l'applicazione della novella.

E' privo di rilievo, poi, che l'Amministrazione, a fronte di una ulteriore stima dei fatti, emergenti dallo stesso pvc della Guardia di finanza, abbia in seguito ridotto l'entità della pretesa (dopo, tra l'altro, un'ampia interlocuzione diretta a definire in via conciliativa e transattiva la vicenda, con esito favorevole per le annualità 2006-2008), trattandosi, in ogni caso, di attività successiva e, dunque, ininfluente ai fini della esposta valutazione.

2.3. Non sussiste dunque, per quanto riguarda Iva ed Ires, l'eccepita decadenza del potere di accertamento.

2.4. Diverso è l'esito, invece, con riguardo all'Irap posto che "non essendo l'Irap un'imposta per la quale siano previste sanzioni penali è evidente che in relazione alla stessa non può operare la disciplina del "raddoppio dei termini" di accertamento" quale applicabile ratione temporis (Cass. n. 20435 del 2017; Cass. n. 23629 del 2017; da ultimo Cass. n. 14440 del 05/06/2018).

Va precisato, sul punto, che l'accoglimento, in parte qua, del motivo investe la generalità dei rilievi contenuti nell'accertamento.

3. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione dell'art. 112 c.p.c. per aver il giudice d'appello omesso di pronunciarsi sull'eccezione di inammissibilità del rilievo dell'Amministrazione sulla mancanza di collaborazione da parte della contribuente nella fase amministrativa perchè tardivamente introdotto solo in appello.

3.1. Il motivo è inammissibile.

Va rilevato, infatti, che "l'omesso esame di una questione puramente processuale non integra il vizio di omessa pronuncia, configurabile soltanto con riferimento alle domande ed eccezioni di merito, dovendosi escludere che l'omesso esame di un'eccezione processuale possa dare luogo a pronuncia implicita, idonea al giudicato, venendo in rilievo la diversa questione della riproposizione dell'eccezione in appello" (v. Cass. n. 6174 del 14/03/2018; Cass. n. 321 del 12/01/2016, che altresì precisa che in tale evenienza si "può configurare un vizio della decisione per violazione di norme diverse dall'art. 112 c.p.c. se, ed in quanto, si riveli erronea e censurabile, oltre che utilmente censurata, la soluzione implicitamente data dal giudice alla problematica prospettata dalla parte", censura nella specie non formulata).

4. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, omessa considerazione di un elemento di fatto decisivo per il giudizio, identificato nel dossier documentale prodotto dalla contribuente, contenente fatture di prestazioni infragruppo e fatture di operazioni commerciali intervenute con terzi estranei, per consentire il raffronto dei prezzi rispettivi.

4.1. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, in relazione all'omessa considerazione della prova documentale di cui al motivo precedente, violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e dell'art. 118 disp. att. c.p.c., commi 1 e 2 e, dunque, in sostanza, il vizio di omessa od apparente motivazione.

4.2. Entrambi i motivi, che possono essere esaminati unitariamente per connessione logica, sono inammissibili.

4.3. Occorre sottolineare, prioritariamente, che, nella fattispecie in esame, trova applicazione (venendo in considerazione sentenza pubblicata il 26 giugno 2015) la disciplina di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella nuova formulazione introdotta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b), conv. con modif. nella L. 7 agosto 2012, n. 134, che ha circoscritto il controllo del vizio di legittimità alla verifica del requisito "minimo costituzionale" di validità prescritto dall'art. 111 Cost., sicchè è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

Tale requisito minimo non risulta soddisfatto, invero, soltanto quando ricorrano quelle stesse ipotesi che si convertono nella violazione dell'art. 132 c.p.c., n. 4 e che determinano la nullità della sentenza (mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale; motivazione apparente; manifesta ed irriducibile contraddittorietà; motivazione perplessa od incomprensibile), mentre al di fuori di esse residua soltanto l'omesso esame di un fatto storico controverso, che è stato oggetto di discussione e che sia "decisivo", non essendo più consentito impugnare la sentenza per criticare la sufficienza del discorso argomentativo a giustificazione della decisione adottata sulla base degli elementi fattuali acquisiti al rilevante probatorio ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi (Sez. U, n. 8053 del 2014, Rv. 629831 e 629830).

4.4. Va rilevato, inoltre, che sempre secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite (Sez. U, n. 8053 del 2014, Rv. 629831), il nuovo testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, introduce nell'ordinamento un vizio specifico che concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia).

Ne consegue che l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sè vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, benchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie; la parte ricorrente è tenuta ad indicare - nel rigoroso rispetto delle previsioni di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6 ed all'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4 - il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui ne risulti l'esistenza, il "come" e il "quando" (nel quadro processuale) tale fatto sia stato oggetto di discussione tra le parti, e la "decisività" del fatto stesso.

4.5. Orbene, nella vicenda in esame va escluso, in primo luogo, che la motivazione impugnata sia meramente apparente: la CTR, infatti, dopo aver premesso una esegesi delle norme e dei parametri di riferimento, ha considerato e valutato, in termini articolati, le opposte prove e allegazioni delle parti, concludendo per la validità del metodo utilizzato dall'Ufficio e, dunque, la fondatezza della pretesa fiscale, sicchè è chiaramente percepibile la ratio della decisione e il percorso del ragionamento operato.

4.6. Quanto all'omesso esame di fatto decisivo per l'asserita omessa considerazione di risultanze istruttorie, va rilevato che i sopra indicati parametri non risultano rispettati nella specie, posto

che il "fatto" storico di cui si discute (tra l'altro neppure bene identificato dalla contribuente), consistente nell'esistenza di transazioni per la comparazione dei prezzi (escluso che rilevi come "fatto" la "trascuratezza di un dossier documentale" che costituisce mero elemento istruttorio), è stato, in realtà, oggetto di disamina da parte del giudice territoriale che ha ritenuto non condivisibile la ricostruzione offerta dalla contribuente rispetto a quella dell'Ufficio.

La censura, inoltre, è carente di specificità e decisività, non avendo la ricorrente nè concretamente indicato la documentazione rilevante, se non riferendosi in termini generici ad un dossier, nè l'effettiva incidenza della stessa, limitandosi ad asserire, in termini generici ed astratti, la sua rilevanza per il raffronto dei prezzi e a riproporre, in termini inammissibili in questa sede, la prospettata alternativa ricostruzione.

4.7. Entrambe le censure, dunque, mirano in realtà a far valere un asserito vizio di insufficiente motivazione (al limite della non condivisione della valutazione della CTR), non più consentito.

5. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. per non aver la CTR posto a fondamento della decisione la prova documentale di cui ai precedenti motivi.

5.1. Anche tale doglianza è inammissibile.

Oltre a quanto già sopra evidenziato, va altresì osservato che, per dedurre la violazione dell'art. 115 c.p.c., "è necessario denunciare che il giudice non abbia posto a fondamento della decisione le prove dedotte dalle parti, cioè abbia giudicato in contraddizione con la prescrizione della norma" ossia che abbia "giudicato o contraddicendo espressamente la regola, dichiarando di non doverla osservare, o contraddicendola implicitamente, cioè giudicando sulla base di prove non introdotte dalle parti e disposte invece di sua iniziativa al di fuori dei casi in cui gli sia riconosciuto un potere officioso di disposizione del mezzo probatorio", mentre, come nella specie, "detta violazione non si può ravvisare nella mera circostanza che il giudice abbia valutato le prove proposte dalle parti attribuendo maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre", trattandosi di attività consentita dall'art. 116 c.p.c. (v. Cass. n. 11892 del 10/06/2016).

6. Il sesto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione dell'art. 112 c.p.c. per aver omesso di pronunciare sull'eccepita colpevole inerzia dell'Amministrazione nella ricerca dei documenti necessari per la comparazione.

6.1. Il settimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, in relazione alla medesima questione della lamentata inerzia dell'Amministrazione, omessa disamina delle argomentazioni della contribuente.

6.2. L'ottavo motivo denuncia, sulla medesima questione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, omessa motivazione.

6.3. Il nono motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1 e art. 33,

commi 1 e 3, per non aver l'Ufficio esperito le attività d'indagine necessarie per la comparazione dei prezzi.

6.4. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono tutti inammissibili.

6.5. E' dirimente che il mancato esame di una argomentazione della parte non integra nè una omessa pronuncia (che può investire solo un motivo od una specifica eccezione), nè un omesso esame (che può investire solo un fatto decisivo), nè, tantomeno, omessa od apparente motivazione (neppure attingendo alla ratio della decisione).

Quanto al nono motivo, poi, la censura è inammissibile per genericità, neppure avendo indicato quali attività l'Amministrazione avrebbe dovuto porre in essere.

6.6. Le censure sono in ogni caso infondate avendo la CTR rilevato che la contribuente "non ha mai fornito probante documentazione che illustrasse le politiche dei trasferimenti infragruppo nè ha mai comunicato i prezzi unitari dei vari prodotti tra essa e le consociate rumene", onere che era a carico della contribuente "per il principio della vicinanza della prova", sicchè ha escluso la contestata inerzia.

Si tratta di principi, del resto, che corrispondono ai ripetuti arresti della Suprema Corte, secondo la quale, in materia di transfer pricing, 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, cui corrisponde l'onere sul contribuente, giusta le regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c., ed in materia di deduzioni fiscali, 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 (v. Cass. n. 11949 del 13/07/2012; Cass. n. 10742 del 08/05/2013; Cass. n. 18392 del 18/09/2015; Cass. n. 7493 del 15/04/2016; Cass. n. 27018 del 15/11/2017).

7. Infine, va disattesa l'invocata applicazione, come ius superveniens, delle indicazioni contenute nel D.M. 14 maggio 2018 del Ministero delle Finanze e relative a linee guida per l'applicazione dell'art. 110, comma 7, tuir, che sono riferibili esclusivamente al testo della norma come modificata con il D.L. n. 50 del 2017, art. 59, sicchè ne va esclusa ogni incidenza retroattiva.

8. In accoglimento del primo motivo, nei termini di cui in motivazione, inammissibili gli altri, la sentenza va dunque cassata limitatamente ai rilievi per l'Irap. Vanno conseguentemente rideterminate le sanzioni in relazione alla pretesa residua effettiva, per le quali, peraltro, in mancanza degli atti necessari, occorre rinviare alla competente CTR, in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione, inammissibili gli altri. Cassa la sentenza limitatamente ai rilievi per l'Irap e rinvia, per la rideterminazione delle sanzioni in relazione alle pretese residue, alla CTR della Lombardia in diversa composizione che provvederà anche alla liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 28 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza