Sentenza del 01/03/2019 n. 6083 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La R. s.p.a. ricorre con cinque motivi per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in epigrafe, con la quale è stato rigettato l'appello da essa proposto avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano.

Dall'esposizione in fatto della pronuncia censurata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti della società contribuente due avvisi di accertamento con i quali, relativamente all'anno di imposta 2006, aveva accertato una maggiore Ires ed Irap in conseguenza dell'omessa contabilizzazione di ricavi per royalties derivanti dalla concessione in uso di marchi/brevetti di sua proprietà in favore delle consociate "R.H. Sa" (Polonia) e "R.H. (Suzhou) Co. Ltd" (Cina); la contribuente aveva impugnato gli atti impositivi con separati ricorsi; la Commissione tributaria provinciale di Milano, previa riunione dei ricorsi, li aveva rigettati; avverso la suddetta pronuncia la contribuente aveva proposto appello, nel contraddittorio con l'Agenzia delle entrate.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello.

In particolare, ha ritenuto che: era infondata la questione relativa al difetto di competenza dell'ufficio finanziario che aveva adottato l'atto impositivo, la pretesa dell'ufficio finanziario era legittima in quanto la contribuente aveva omesso di contabilizzare i ricavi derivanti dalla concessione in uso, in favore delle consociate, delle royaltes; in mancanza di una policy interna che ne regolamentasse l'utilizzo, il procedimento di determinazione del valore normale dei prezzi di trasferimento applicati dall'ufficio finanziario era corretto; non sussisteva una inversione dell'onere della prova, in quanto la contribuente aveva contestato il metodo utilizzato senza fornire elementi concreti di riferimento; non era fondata la contestazione relativa alla condizione di start up della società cinese, non sussistendone i presupposti e atteso che questa si era costituita nel 2005.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso la contribuente affidato a motivi di censura.

L'Agenzia delle entrate si è costituita depositando controricorso.

La contribuente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.L. n. 185 del 2008, art. 27, commi 9, 10 e 13, per avere ritenuto che il criterio di riparto della competenza per l'attività di accertamento stabilito dalle suddette previsioni normative trova applicazione nei soli casi in cui il contribuente presenti la dichiarazione dei redditi.

In particolare la contribuente lamenta che il giudice di appello ha ritenuto competente alla adozione dell'atto impositivo la Direzione provinciale piuttosto che la Direzione regionale delle entrate, atteso che, nell'anno 2006, la società doveva essere qualificata "grande contribuente", non rilevando la circostanza, ritenuta invece fondamentale dal giudice del gravame, che la stessa non avesse presentato tempestiva dichiarazione.

Il motivo è infondato, in quanto non decisivo.

Va precisato che alla fattispecie va applicata la previsione di cui al D.L. 29 novembre 2008, n. 185 , art. 27, convertito dalla L. 29 gennaio 2009, n. 2, nel testo precedente alle modifiche apportate dalla L. 28 dicembre 2015, n. 208, avendo le previsioni ivi contenute, in materia di competenza delle Direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate per i controlli sui contribuenti di rilevante dimensione, natura procedimentale, sicchè le regole di competenza vanno applicate in relazione al momento temporale in cui l'atto è stato adottato (nella specie: 28 novembre 2011).

In particolare, la norma in esame prevede: al comma 9, che per le dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e le dichiarazioni IVA delle imprese di più rilevante dimensione, l'Agenzia delle entrate attiva un controllo sostanziale, di norma, entro l'anno successivo a quello della presentazione; al comma 10, che si considerano imprese di più rilevante dimensione quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro; al comma 13, che, ferme restando le previsioni di cui ai commi da 9 a 12, a decorrere dal 1 gennaio 2009, per i contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a cento milioni di euro, le attribuzioni ed i poteri previsti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 31 e ss., nonchè quelli previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 51 e ss., sono demandati alle strutture individuate con il regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate di cui al D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 71; al comma 14, infine, vengono definite le competenze delle strutture indicate dal comma 13, prevedendosi che alle stesse sono demandate le attività:

a) di liquidazione prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis, e dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54-bis, relativa ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi;

b) di controllo formale previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-ter, relativa ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi;

c) di controllo sostanziale con riferimento alla quale, alla data del 1 gennaio 2009, siano ancora in corso i termini previsti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, e dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57;

d) di recupero dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17, con riferimento ai quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, siano in corso i termini per il relativo recupero;

e) di gestione del contenzioso relativo a tutti gli atti di competenza delle strutture stesse;

e-bis) di rimborso in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, relativo ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2006 e successivi.

In considerazione della previsione di cui alla norma sopra citata, comma 13, il regolamento di Amministrazione dell'Agenzia delle entrate, approvato con delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30 novembre 2000, successivamente modificato, ha previsto, all'art. 4, che le Direzioni regionali (ovvero le Direzioni Provinciali, con sede nei capoluoghi delle province autonome di Trento e di Bolzano) esercitano, nell'ambito della rispettiva regione o provincia, funzioni di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo nei confronti degli uffici, curano i rapporti con gli enti pubblici locali e svolgono attività operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso, e in specie, a decorrere dal 1 gennaio 2009, quelle di cui al D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 27, commi 9, 11, 12 e 14, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, con le attribuzioni e i poteri di cui al medesimo art., comma 13, nei confronti dei soggetti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiori a cento milioni di Euro.

Pertanto, alla luce del suddetto quadro normativo, in materia di accertamento nei confronti dei contribuenti di rilevante dimensioni, la competenza di cui alla legge in esame, comma 13, è stata attribuita, a decorrere dal 1 gennaio 1999, alle Direzioni regionali dell'Agenzia delle entrate (ovvero alle direzioni provinciali con sede nei capoluoghi delle province autonome di Trento e di Bolzano).

Si pone quindi la questione, prospettata con il motivo di ricorso in esame, se la competenza dei suddetti organi debba dirsi sussistente solo nel caso in cui sia stata presentata la dichiarazione dei redditi ovvero la dichiarazione nel termine di novanta giorni successivi, e, a contrario, se questa competenza debba dirsi non sussistente nel caso in cui non sia stata presentata la dichiarazione ovvero sia stata proposta tardivamente.

La pronuncia censurata ha ritenuto che la presentazione della dichiarazione (ovvero la presentazione entro i novanta giorni dal termine previsto per legge) costituisca presupposto necessario per configurare la competenza della Direzione regionale, sicchè la tardiva presentazione ha precluso la verifica della sussistenza della qualità della contribuente di "grande contribuente", sicchè l'atto impositivo è stato correttamente adottato dalla Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate.

Questa linea interpretativa, tuttavia, è corretta.

Il presupposto della competenza della Direzione regionale è da porsi in stretta correlazione con la presentazione di una dichiarazione dalla quale potere evincere il volume d'affari, i ricavi o

compensi e l'ammontare degli stessi, in modo da consentire l'attribuzione della qualità di impresa di rilevanti dimensioni.

Solo la presentazione di una tempestiva dichiarazione, presentata cioè in termini e non suscettibile di potere essere considerata come omessa, può consentire la radicazione della competenza nei confronti della Direzione regionale, può consentire, a monte, la verifica del superamento dei limiti di valore stabiliti dalle previsioni normative in esame per la configurazione della qualità di "grande contribuente".

La competenza in esame, deve essere fondata su dati oggettivi che solo la tempestiva dichiarazione può consentire di verificare: diversamente, vi sarebbe una assoluta incertezza in ordine al profilo della competenza, dovendosi prima accertare, in concreto, il volume d'affari, i ricavi o i compensi dell'impresa e solo successivamente procedere secondo la ripartizione di competenza prevista dalla norma.

D'altro lato, va osservato che il motivo di censura in esame si limita a contestare la pronuncia del giudice del gravame, senza tuttavia offrire elementi idonei per accertare che la contribuente avesse effettivamente la natura di "grande contribuente", limitandosi a fare riferimento ad una dichiarazione tardiva della quale non si riproduce il contenute essenziale ai fini della valutazione della decisività del presente motivo.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione dell'art. 156 disp. att. c.p.c., comma 2, dell'art. 132 disp. att. c.p.c., comma 2, n. 4) e dell'art. 118 disp. att. c.p.c., del d.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4), e dell'art. 111 Cost., comma 6, stante la ritenuta inesistenza o nullità della medesima, non essendo idonea al raggiungimento dello scopo in quanto mancante dei requisiti essenziali di forma e di contenuto della motivazione.

In particolare, parte ricorrente lamenta che la sentenza, sebbene presente da un punto di vista grafico, risulterebbe formulata in modo tale da non consentire l'individuazione di un coerente percorso logico e giuridico che possa adeguatamente fondare la decisione raggiunta.

Il motivo è infondato.

Va premesso che secondo costante giurisprudenza di questa Suprema Corte, la sanzione di nullità colpisce non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione dal punto di vista grafico (che sembra potersi ritenere mera ipotesi di scuola) o quelle che presentano un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e che presentano una "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile" (Cass., sez. un., n. 8053 del 2014; Cass. n. 21257 del 2014), ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, del tutto equiparabile alla prima più grave forma di vizio, perchè dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione addotta dal giudice è tale da non consentire "di comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato" (cfr. Cass. n. 4448 del 2014), venendo quindi meno alla finalità sua propria, che è quella di esternare un "ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo", logico e consequenziale, "a spiegare il

risultato cui si perviene sulla res decidendi" (Cass. cit.; v. anche Cass., Sez. un., n. 22232 del 2016 e la giurisprudenza ivi richiamata).

In particolare, questa Corte ha più volte affermato il principio secondo cui la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da error in procedendo, quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U, Sentenza n. 22232 del 2016).

Con riferimento al caso di specie, la sentenza in esame risulta avere motivato in ordine ai diversi profili evidenziati dalla ricorrente, in particolare relativamente alla sussistenza dei presupposti per ritenere legittima la pretesa nei confronti della ricorrente, sussistendo l'utilizzo, da parte delle consociate, delle royaltes e avendo ritenuto che: in mancanza di una policy interna che ne regolamentasse l'utilizzo, il procedimento di determinazione del valore normale dei prezzi di trasferimento applicati dall'ufficio finanziario era corretto, avendo applicato canoni congrui; non sussisteva una inversione dell'onere della prova, in quanto la contribuente aveva contestato il metodo utilizzato, senza fornire un diverso calcolo da tenere in considerazione quale diverso parametro fattuale di riferimento; non era fondata la contestazione relativa alla condizione di start up della società cinese, non sussistendone i presupposti e atteso che questa si era costituita nel 2005.

In realtà, le argomentazioni prospettate dalla ricorrente con il presente motivo di ricorso (relative: all'accertamento che MHP non produceva tubi in gomma con marchio (OMISSIS), ma raccordi metallici con brevetti di sua proprietà; alla non sussistenza del requisiti dell'aumento del reddito; all'erroneità del conteggio delle royalties) sembrano sottendere, piuttosto che un vizio di violazione di legge, ragioni di doglianza che attengono al profilo motivazionale della sentenza, secondo la previsione di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), non individuata con il presente motivo di ricorso.

In ogni caso, va detto che la valutazione di tale vizio è precluso in questo giudizio, attesa la applicabilità del regime di cui all'art. 348-ter c.p.c., comma 5, in materia di "doppia conforme", stante la conferma del giudice del gravame della pronuncia del giudice di primo grado e il deposito del ricorso in appello il 4 dicembre 2013, quindi in data successiva all'11 settembre 2012.

Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., in combinato disposto con il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 85 e art. 110, comma 7, per avere ritenuto l'esistenza di un contratto tra la contribuente e la MHP avente ad oggetto l'uso da parte della seconda di marchi e brevetti appartenenti alla prima sulla base di elementi privi dei requisiti della gravità, precisione e concordanza.

Il motivo è infondato.

Con l'articolazione del motivo in esame parte ricorrente non coglie esattamente la ratio decidendi della pronuncia censurata, che non si fonda sulla esistenza di un contratto di concessione relativo all'utilizzo di marchi e brevetti della contribuente da parte della società controllate, ma sulla circostanza relativa all'utilizzo degli stessi, in considerazione della qualità di holding operativa della contribuente svolgente la funzione di headquarter dell'omonimo gruppo (OMISSIS), senza che abbia correlativamente fatto seguito l'addebito a carico delle società utilizzatrici.

D'altro lato, gli elementi addotti dalla ricorrente con il presente motivo, al fine di contestare l'accertamento compiuto dal giudice del gravame in ordine all'effettivo utilizzo delle royalties (in particolare: a) la possibilità che alcune società, avendo brevetti in loro possesso, avessero preferito di applicare altre metodologie di produzione, b) ovvero, che, in ragione dei beni prodotti, non avessero la necessità di utilizzare il nuovo processo di zincatura, ovvero ancora, che la MHP produceva raccordi metallici, non tubi di gomma; c) ovvero ancora, che sarebbe irrisoria l'incidenza del valore del know how sul costo totale dei beni prodotti dalla controllata polacca) non solo rimangono sul piano delle mere ipotesi, non essendo suffragati da idonea documentazione che parte ricorrente avrebbe dovuto produrre nelle fasi di merito, ma costituiscono, ancora una volta, una inammissibile proposizione di una contestazione di insufficienza della motivazione, secondo quanto già rilevato in relazione al primo motivo di ricorso.

Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 85 e art. 110, comma 7, per non avere ritenuto rilevante il requisito dell'aumento del reddito o per non averlo correttamente interpretato.

In particolare, parte ricorrente evidenzia che, ai fini dell'applicabilità, in caso di cessioni infragruppo, della previsione di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7, l'accertamento del valore normale dei beni ceduti è condizionato alla verifica dell'aumento del reddito, profilo su cui il giudice del gravame avrebbe del tutto omesso ogni valutazione.

Il motivo è infondato.

Anche in questo caso, valgono le considerazioni già svolte in sede di esame del secondo motivo di censura.

La questione prospettata, invero, relativa alla mancata verifica dell'aumento del reddito ai fini della corretta applicazione della previsione di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7, presuppone che la fattispecie in esame debba essere inquadrata nell'ambito della disciplina del transfer pricing, che implica uno spostamento d'imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti ed in ordine alle quali il prezzo di vendita risulta inferiore a quello normale.

La fattispecie in esame, tuttavia, si colloca su un piano differente. La pronuncia in esame precisa che il rilievo dell'ufficio finanziario aveva avuto riguardo alla verifica del mancato addebito di royalties alle consociate in assenza di una policy interna che ne regolamentasse l'utilizzo, sicchè

quel che si contesta non è l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, ma la mancata contabilizzazione dei ricavi conseguenti all'utilizzo dei marchi e brevetti di cui la società contribuente è titolare, in ordine al cui accertamento l'ufficio ha ritenuto di potere applicare, in via induttiva, la disciplina prescritta in materia di transfer pricing. Con il quinto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, comma 3, art. 85 e art. 110, commi 2 e 7, per non avere i giudici osservato le regole relative alla determinazione del valore normale.

Il motivo è infondato.

La pronuncia in esame ha ritenuto che la contribuente, in ordine al metodo utilizzato dall'ufficio finanziario, aveva opposto solo semplici affermazioni, senza fornire un diverso calcolo delle royalties ed ha precisato che, nell'applicare il metodo in esame, si è attenuto a transazioni aventi ad oggetto beni immateriali, non dimenticando il contenuto della circolare 32/9/2267 del 22 settembre 1980, con la quale viene ritenuto opportuno predeterminare dei "valori normali" da ritenere congrui, oscillanti tra il 2% e il 5%, sicchè la percentuale media del 3,5% può essere considerata una percentuale valida a tutti gli effetti.

In sostanza, l'ufficio finanziario ha ritenuto di potere determinare il valore di mercato delle royalties in via induttiva, secondo elementi di riferimento presuntivi che trovano la loro fonte nella generale previsione di cui al D.P.R. n. 600 del 1972, art. 39, comma 1, lett. d).

Rispetto alle conclusioni cui è pervenuto l'ufficio, parte ricorrente non risulta avere addotto, come evidenziato dal giudice del gravame, elementi dí valutazione diversi che possano condurre a ritenere che il procedimento presuntivo applicato fosse privo dei necessari requisiti della gravità, precisione e concordanza.

Per quanto sopra esposto, il ricorso è infondato, con conseguente rigetto e condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite del presente giudizio.

Sussistono, peraltro, i presupposti per il raddoppio del contributo unificato da parte della ricorrente.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese di lite, che si liquidano in complessive Euro 15.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma delle stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, il 20 settembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 1 marzo 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza