Sentenza del 01/03/2019 n. 6084 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La R. s.p.a. ricorre con quattro 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.

Il giudice di appello ha premesso, in punto di fatto, che: l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti della società contribuente due avvisi di accertamento con i quali, relativamente all'anno di imposta 2007, aveva accertato maggiori Ires e 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 "H.P. Sa" (Polonia) e "M.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: 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, avendo applicato canoni congrui; 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 quattro motivi di censura.

L'Agenzia delle entrate si è costituita depositando controricorso.

La ricorrente 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. 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), 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 delle norme processuali, 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 preclusa 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 secondo 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 terzo 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 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. 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 di 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 17.000,00, 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

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza