Sentenza del 16/11/2021 n. 34650 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello principale proposto dalla Agenzia delle entrate ed accoglieva l'appello incidentale della H. C. C. (HCC) s.r.l. avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale, che aveva accolto parzialmente il ricorso della contribuente presentato contro l'avviso di accertamento emesso, per l'anno 2006, dalla Agenzia delle entrate, per quattro rilievi: (rilievo sub F) per la ripresa a tassazione della quota di ammortamento dell'avviamento dedotta per la somma di Euro 401.688,70, iscritta in bilancio nell'anno 2001, per la quota di 1/18 (a decorrere dal 2006), derivante da disavanzo di fusione, frutto di condotta elusiva priva di valide ragioni economiche; (rilievo sub A), per i costi infragruppo sostenuti per pagare i servizi ricevuti dalla HTS; (rilievo B) per la non inerenza dei costi sostenuti per servizi di tesoreria ricevuti da HESA, pari ad Euro 98.000,00; (ripresa E, in quanto le riprese C e D non venivano impugnate), per il mancato pagamento in Italia dell'Iva relativa a prestazioni per "servizi scientifici" e non per consulenze, in favore di committente non residente o domiciliato in Italia. Il giudice di prime cure rilevava, quanto ai costi infragruppo, che la controllante HTS, di diritto svizzero, non si era limitata ai servizi per la vendita di prodotti all'estero, ma aveva fornito ulteriori servizi di altra natura, e quanto alla quota di ammortamento dell'avviamento proveniente da disavanzo da fusione, che vi era stato l'affrancamento del disavanzo con il pagamento dell'imposta sostituiva da parte dei cedenti, mentre la distribuzione del dividendo prima della fusione era operazione neutra sia fiscalmente che per il diritto civile. Inoltre, il servizio di tesoreria era stato espletato da HESA, con attestazione anche della società di revisione con riferimento alle modalità di ripartizione dei costi tra consociate. Rigettava soltanto il motivo di ricorso relativo ai servizi, considerati scientifici, e quindi, assoggettati ad Iva in Italia, e non a consulenze. Il giudice di appello evidenziava che la HTS, di diritto svizzero, controllante la contribuente, aveva offerto non solo servizi di vendita, ma un'ampia gamma di servizi, come da documentazione prodotta. Rilevava, poi, che, quanto al rilievo E le prestazioni rese avevano la natura di consulenze e non di servizi "scientifici", sicchè non erano assoggettabili ad Iva in Italia, ma nel Paese di residenza della committente HTS, quindi in Svizzera.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

3. Ha resistito con controricorso la società.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4 (omissione della motivazione)", in quanto il giudice di appello è incorso in vizio di omissione

totale di motivazione relativamente ai motivi di impugnazione dell'Ufficio, sia con riferimento alla ripresa a tassazione dei costi dedotti per servizi svolti dalla HESA in favore della contribuente come servizio di tesoreria infragruppo (rilievo B), oltre che della quota eccessiva di disavanzo di fusione imputato ad avviamento deducibile per quote (rilievo F). Quanto al rilievo B si precisava che i costi addebitato dalla HESA non erano inerenti, in quanto la contribuente HCC aveva ammesso in sede di contraddittorio che il servizio di tesoreria era, in realtà, prestato da altra società, di diritto italiano, sicchè non si comprendeva la necessità di "spesare" costi per il "cash pooling", ossia per la tesoreria anche a beneficio della consociata belga HESA. Tale circostanza di fatto non è stata in alcun modo presa in considerazione nella motivazione.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "in subordine" la "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 172, comma 2 e D.P.R. n. 917 del 1986, art. 2 e dell'art. 53 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", in quanto il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 172, comma 2, per il principio di "neutralità fiscale" della fusione e di quello di "continuità" dei valori contabili, prevede la non imponibilità nei confronti dell'incorporante dei "maggiori valori iscritti in bilancio", con riferimento ad "elementi patrimoniali della società incorporata o fusa". Tali maggiori iscrizioni sono la esplicitazione in bilancio di valori effettivamente presenti nel patrimonio della incorporata, ma "latenti" in esso, e fatti emergere dalla incorpc aziono. In questo caso, però, la riserva di utili per Lire 14.000.000.000, distribuiti prima della fusione, proprio in favore della futura incorporante, non rappresentava un valore "latente" nel patrimonio della incorporata, ma era espressamente evidenziato nel bilancio della incorporata (era un "valore effettivo"). Una volta azzerata tale voce dal bilancio della incorporata ("riserva di utili" non distribuiti), a seguito della distribuzione dei dividendi alla futura incorporante, gli utili e la connessa riserva non possono perdere rilievo, ai fini della determinazione del valore dell'avviamento della incorporante; sì che quando l'incorporante intende iscrivere nell'attivo dello stato patrimoniale l'avviamente determinato dal disavanzo di fusione, deve tenere conto anche di tale importo degli utili distribuiti, come da pregressa riserva di utili non distribuiti; ciò in quanto tale voce ("riserva di utili", non distribuiti) era stata presente nel bilancio della incorporata, prima della incorporazione, proprio come valore a titolo di riserve di utili non distribuiti. Inoltre, il valore di acquisto da parte della contribuente delle partecipazioni Ineco e Inval, prima della incorporazione, teneva conto già della presenza nei bilanci di Ineco e Inval delle riserve per utili non distribuiti, formatisi in esercizi precedenti alla acquisizione delle partecipazioni stesse da parte di HCC. Il valore di tali riserve è stato allora considerato nella determinazione del prezzo di acquisto delle partecipazioni pagato da HCC e, quindi, "nel valore di carico di queste nel bilancio HCC". Il valore della riserva, allora, non poteva generare un valore "latente". Tale valore, quindi, doveva essere considerato nel calcolo del differenziale, ad accrescimento del patrimonio netto di Ineco rispetto al valore di carico in HCC. La differenza sarebbe stata inferiore di Lire 14.000.000.000 rispetto a quella che HCC, dopo l'incorporazione, aveva iscritto come avviamento e poi posto come ammortamento deducibile. La distribuzione della riserva di utili ha avuto il solo fine di far apparire, subito prima della incorporazione, un bilancio Ineco (società incorporata) contenente un attivo patrimoniale iscritto più esiguo di quello in precedenza iscritto; in tal modo si è accresciuta apparentemente la differenza tra il valore di carico delle partecipazioni Ineco in HCC, che non veniva ridotto, e il patrimonio netto contabile di Ineco prima della incorporazione. Tale operazione non aveva alcuna finalità

economica, in quanto per la contribuente era del tutto identico incassare la distribuzione delle riserve di utili, oppure appropriarsi direttamente, per effetto della incorporazione, del patrimonio di Ineco, comprensivo anche di quelle riserve. L'operazione ha avuto la sola finalità di accrescere la posta iscrivibile come avviamento ammortizzabile e deducibile.

2.1. Anzitutto, si rileva che il motivo è stato articolato in modo corretto e non è inammissibile, in quanto sono riportati tutti gli elementi che consentono la piena comprensione della fattispecie in esame, con la trascrizione della sentenza di primo grado, dell'appello dell'Agenzia e della sentenza di appello, con tutti i necessari "raccordi" tra le varie parti del motivo.

Nè vi è stata una modifica della causa petendi da parte della Agenzia delle entrate, in quanto la stessa si è limitata ad indicare il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 172, comma 2, che è norma che disciplina proprio la fusione e le caratteristiche della neutralità fiscale e della simmetria fiscale, unitamente al disavanzo da fusione. La sostanza della critica alla sentenza di appello resta nei binari delle contestazioni riportate nell'avviso di accertamento, soprattutto in tema di abuso del diritto nella realizzazione delle due operazioni rappresentante dalla distribuzione delle riserve straordinarie delle incorporate alla futura incorporante e della successiva fusione per incorporazione della Ineco s.r.l. nella contribuente HCC.

2.2. Il primo motivo ed secondo motivo, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di stretta connessione, sono infondati, con riguardo alla deducibilità delle quote di ammortamento dell'avviamento, derivante dal disavanzo da fusione, in ragione del duplice giudicato esterno intervenuto sul punto. Va accolto, invece, il primo motivo nella parte relativa alla deducibilità dei costi infragruppo per servizi di tesoreria asseritamente resi da HESA pari ad Euro 98.000,00.

2.3. Invero, la Commissione regionale, pur ripercorrendo nello "svolgimento del processo" tutti i passaggi più importanti sia delle riprese a tassazione che del ricorso, oltre che della decisione di primo grado e delle impugnazioni delle parti, ha poi omesso ogni motivazione sui motivi di appello principale dedotti dalla Agenzia delle entrate, in relazione ai rilievi B),quanto alla deducibilità delle spese relative al servizio di tesoreria asseritamente svolto da HESA, ed F), in ordine alla deduciblità della quota annua di ammortamento dell'avviamento derivante da disavanzo di fusione.

Il giudice di appello ha rigettato il gravame principale della Agenzia delle entrate ed accolto l'appello incidentale della società, ma ha omesso ogni motivazione sui rilievi a tassazione sopra descritti, oggetto di due specifici motivi di impugnazione della Agenzia delle entrate.

2.4. La presenza di un duplice giudicato esterno consente di rigettare il ricorso per cassazione della Agenzia delle entrate, limitatamente alla deducibilità dell'ammortamento del valore di avviamento determinato con il disavanzo da fusione. Invero, per questa Corte, a sezioni unite, la mancanza di motivazione su questione di diritto e non di fatto deve ritenersi irrilevante, ai fini della cassazione della sentenza, qualora il giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto al suo esame. In tal caso, la Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonchè dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111 Cost., comma 2, ha il potere, in una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 c.p.c., di

correggere la motivazione anche a fronte di un "error in procedendo", quale la motivazione omessa, mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta, anche quando si tratti dell'implicito rigetto della domanda perchè erroneamente ritenuta assorbita, sempre che si tratti di questione che non richieda ulteriori accertamenti in fatto (Cass., sez. un., 2731/2017).

Allo stesso modo, in presenza di una motivazione apparente del giudice di appello, è possibile evitare il rinvio della sentenza al giudice di merito per una nuova valutazione dei fatti di causa, ove si sia in presenza di un giudicato esterno, che comporti necessariamente l'accoglimento del ricorso originario della contribuente, con il rigetto del ricorso per cassazione dell'Agenzia, rendendo ultronea ogni successiva valutazione di merito.

Invero, per questa Corte, il ricorso per cassazione che denunci il vizio di motivazione della sentenza, perchè meramente apparente, in violazione dell'art. 132 c.p.c., non può essere accolto qualora la questione giuridica sottesa sia comunque da disattendere, non essendovi motivo per cui un tale principio, formulato rispetto al caso di omesso esame di un motivo di appello, e fondato sui principi di economia e ragionevole durata del processo, non debba trovare applicazione anche rispetto al caso, del tutto assimilabile, in cui la motivazione resa dal giudice dell'appello sia, rispetto ad un dato motivo, sostanzialmente apparente, ma suscettibile di essere corretta ai sensi dell'art. 384 c.p.c. (Cass., sez. L, 1 marzo 2019, n. 6145).

2.5.1 due motivi, limitatamente alla deducibilità dell'ammortamento del valore dell'avviamento sorto dal disavanzo da fusione, sono infondati, essendosi formato il giudicato "esterno" a seguito delle sentenze della Commissione tributaria regionale n. 295/5/2015, depositata il 2 febbraio 2015, relativa all'anno di imposta 2007, passata in giudicato, sempre in relazione alla deducibilità della quota di ammortamento decennale (Euro 723.040,00, ossia 1/10 di Euro 7.230.396,58, che diventa 1/18 dall'anno 2006, quindi Euro 401.688,70) dell'avviamento sorto dal disavanzo originato dalla medesima operazione di fusione, e di questa Corte (n. 2899 depositata il 31 gennaio 2019), in relazione alla deducibilità delle quote di ammortamento dell'avviamento per gli anni 2003 e 2004 (per Euro 723.040,00 per ciascun anno di imposta).

La sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 295/5/2015, depositata il 2 febbraio 2015, oggetto di altro giudizio, ma sempre tra le stesse parti, a rigettato l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Lecco (n. 100/3/2013), che aveva accolto il ricorso della H. C. C. s.r.l. contro l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dall'Agenzia delle entrate per avere portato in deduzione la quota di ammortamento (1/10) del valore dell'avviamento, iscritto nell'attivo patrimoniale, a seguito della fusione intervenuta tra Honeywell Combustione (incorporante) e la Ineco (incorporata), con emersione del disavanzo da fusione, per la prima volta nell'anno 2001, e poi oggetto di ammortamento al passivo del conto economico per i successivi nove anni, compreso quello oggetto di controversia (anno 2006, nella misura di 1/18 da tale annualità).

2.6. L'Agenzia delle entrate, solo a decorrere dall'anno 2008, con riferimento all'anno 2001, ha iniziato ad emettere gli avvisi di accertamento nei confronti della contribuente, in relazione alla indeducibilità della somma di Euro 723.040,00, per ogni anno, pari ad 1/10 del valore dell'avviamento complessivo iscritto nell'attivo patrimoniale dell'anno 2001 (Euro 7.230.396,58).

Si è, quindi, in presenza di un ammortamento pluriennale, che origina però da un'unica operazione di fusione tra la contribuente (incorporante) e la Ineco (incorporata), con progetto di fusione del 16 giugno 2001 ed effettiva incorporazione il 13 novembre 2001, da cui è scaturito il disavanzo da fusione, che ha comportato, ai sensi dell'art. 2504-bis c.c., il valore positivo costituito dall'avviamento della incorporante, poi disconosciuto dall'Agenzia per la somma di Euro 7.230.396,58, pari al valore dei dividendi distribuiti dalle due incorporate Ineco e Inval il 12 dicembre 2000, prima del deposito del progetto di fusione

2.7. Pertanto, deve trovare applicazione il principio giurisprudenziale di questa Corte, a sezioni unite (Cass., sez.un., 16 giugno 2006, n. 13916), in base al quale, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento così compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe la cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della sentenza, preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il "petitum" del primo. Tale efficacia, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso, oltre a riguardare soltanto le imposte sui redditi ed a trovare significative deroghe sul piano normativo, si giustifica soltanto in relazione ai fatti non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente. In riferimento a tali elementi, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato appare d'altronde coerente non solo con l'oggetto del giudizio tributario, che attraverso l'impugnazione dell'atto mira all'accertamento nel merito della pretesa tributaria, entro i limiti posti dalle domande di parte, e quindi ad una pronuncia sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria (salvo che il giudizio non si risolva nell'annullamento dell'atto per vizi formali o per vizio di motivazione), ma anche con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità, la quale impone, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di effettività della tutela giurisdizionale, di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale "norma agendi" cui devono conformarsi tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi relativi ai successivi periodi d'imposta.

2.8. Nella pronuncia richiamata (Cass. sez.un., 16 giugno 2006, n. 13916) si è, infatti, affermato che la "pluriennalità" assume carattere costitutivo dell'esenzione o agevolazione in quanto il relativo arco temporale di estensione è stabilito in ragione di una considerazione unitaria di un insieme di periodi d'imposta, trattati sostanzialmente come una sorta di "maxi periodo"; la disciplina dell'esenzione o dell'agevolazione ha riguardo, quindi, non a singole obbligazioni considerate isolatamente, ma ad un complesso unitario di periodi d'imposta, con l'ineludibile conseguenza che, una volta accertato con sentenza passata in giudicato che spetti al contribuente il diritto all'esenzione per un segmento dell'arco temporale di estensione

dell'esenzione medesima, tale sentenza avrà necessariamente efficacia di giudicato esterno in un diverso giudizio nel quale eventualmente si dibatta della spettanza del diritto per un altro segmento del medesimo arco temporale. L'agevolazione, infatti, o spetta per l'intero spazio pluriennale per il quale data, o non spetta affatto.

Le medesime regole devono valere in caso di iscrizione all'attivo patrimoniale di un cespite o di una immobilizzazione immateriale o dell'avviamento, con conseguente possibilità di deduzione dell'ammortamento nel passivo del conto economico per il numero degli anni consentito dalla legge (Cass., sez. 5, 16 dicembre 2019, n. 33046; Cass., 7 maggio 2008, n. 11084).

Pertanto, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche (quali le imposte sui redditi, Iva, vari tributi locali), è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti aventi, per legge, efficacia permanente o pluriennale; si tratta, quindi, di fatti che, pur essendo unici, producono, per previsione legislativa, effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, e in cui l'elemento della penalità costituisce un elemento caratterizzante della fattispecie normativa, unificata alla stregua di una sorta di maxi periodo (Cass., sez. 5, 4 marzo 2021, n. 5939). In tale categoria rientrano le esenzioni o agevolazioni pluriennali, come pure la "spalmatura" in più anni dell'ammortamento di un bene o, in generale, della deducibilità di una spesa.

Anche la ordinanza di questa Corte 31 gennaio 2019, n. 2899, con riferimento agli anni 2003 e 2004, ha prodotto un giudicato esterno che si riflette sull'anno in contestazione. Infatti, in quel caso l'avviso di accertamento era stato notificato il 12 dicembre 2008, con riferimento all'anno 2003, e il 27 agosto 2009, con riferimento all'anno 2004, sempre in riduzione, in sede di rettifica, della quota di ammortamento dell'avviamento, originato dal disavanzo da fusione, relativo all'anno 2031. Il giudice di prime cure ha accolto i ricorsi della contribuente a seguito dell'intervenuta decadenza dell'Agenzia delle entrate, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, in quanto le operazioni societarie erano state effettuate ed iscritte in bilancio negli anni 2000 e 2001. Il giudice d'appello aveva confermato la sentenza di primo grado, mentre questa Corte ha rigettato il ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia delle entrate. Si è affermato, infatti, nella pronuncia di legittimità (Cass., 31 gennaio 2019, n. 2899) resa tra le stesse parti (anni 2003 e 2004), che non è possibile contestare sine die le elusioni, o altra forma di irregolarità, presente nella dichiarazione dei redditi, in quanto il termine per la contestazione è fissato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, nel 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e, in relazione a quanto riportato nelle dichiarazioni degli anni 2000 e 2001, era ampiamente scaduto quando l'Ente impositore notificato gli avvisi di accertamento nell'anno 2008.

2.9. Nella specie, quindi, si è in presenza di un duplice giudicato esterno, che impedisce di prendere in considerazione il merito della controversia, con riferimento ai tributi Irpef e Irap.

2.10. Nè ovviamente può valere quanto stabilito da questa Corte, a sezioni unite, in relazione alla possibilità per l'Agenzia delle entrate di emettere avvisi di accertamento, in caso di deduzione pluriennale di voci dell'attivo patrimoniale, anche se v'è stata decadenza in ordine all'iscrizione per la prima volta in bilancio nell'attivo patrimoniale di immobilizzazioni materiali o immateriali, tra cui ovviamente l'avviamento.

Si è ritenuto, infatti, che, in caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale non per l'errato computo del singolo rateo dedotto, ma a causa del fatto generatore e del presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 43, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, e non già del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio (Cass., sez.un., 25 marzo 2021, n. 8500).

Pertanto, l'intervenuto giudicato esterno, con le pronunce della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 295/5/2015, depositata il 27 gennaio 2015, e di questa corte (Cass., sez. 5, 31 gennaio 2019, n. 2899), non è più possibile rimettere in discussione la ratio decidendi di tali decisioni, che si incentra proprio sulla legittimità della iscrizione in bilancio fra le immobilizzazione immateriali, di cui all'art. 2424 c.c., sotto la voce "avviamento" (B, I, 5), del valore positivo generato dal disavanzo di fusione, "già affrancato", senza la "sterilizzazione" dei dividendi distribuiti, con la conseguente possibilità per la contribuente di dedurre le quote annuali di ammortamento nel passivo del conto economico (cfr. giudicato formatosi sulla sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 295/2015, depositata il 2 febbraio 2015, per l'anno 2007, "in quanto la sterilizzazione prospettata dall'Ufficio, oltre a non essere prevista da alcuna disposizione di legge, non è corretta. Infatti, nella fusione di una società interamente posseduta, il disavanzo di fusione si determina quale differenza tra il valore di carico della partecipazione e il patrimonio netto della stessa", con la precisazione che occorreva "evitare una doppia imposizione economica di un valore già affrancato fiscalmente ex lege, a seguito del pagamento da parte dei venditori delle imposte sulle plusvalenze da essi realizzate sulla cessione delle partecipazioni nelle società poi fuse").

2.11. Va, invece, accolto il primo motivo, limitatamente ai costi di tesoreria per le prestazioni asseritamente rese da HTS (controllante), stante l'assenza di motivazione sul punto della sentenza di appello.

3. Con il terzo motivo di impugnazione l'Agenzia deduce la "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, commi 2 e 7 e art. 9, comma 3; nonchè dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. Violazione e falsa applicazione dell'art. 36 comma 2 n. 4 D.Lgs. n. 54671992, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4 (omissione di motivazione)", in quanto per l'Ufficio il "valore normale" dei servizi transfrontalieri di assistenza e consulenza svolti dalla controllante estera HTS in favore della contribuente HCC doveva essere computato del 3 %. Ciò perchè la contribuente HCC riconosceva alla propria consociata italiana H. Italia s.p.a., per servizi analoghi, la provvigione del 3 %, calcolata sul fatturato delle vendite nazionali realizzate da HCC. Tale percentuale, allora, esprimeva proprio il valore dei servizi resi dalle società capogruppo alle società operative. Il dato del 3 %, allora, doveva essere applicato anche ai costi sostenuti da HCC per i servizi infragruppo resi da HTS. La Commissione regionale avrebbe errato nel ritenere deducibili tutti i costi, al di là della percentuale del 3 %, non essendo questo il "valore normale". E' stato del tutto trascurato il dato di fatto allegato dall'Ufficio.

3.1. Il motivo è infondato.

Anzitutto, si rileva che non spiega efficacia il giudicato intervenuto con la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 295/5/2015, depositata il 27 gennaio 2015, munita dell'attestazione di cancelleria adi cui all'art. 124, disp. att. c.p.c., con riferimento alla deducibilità solo parziale dei costi relativi alle prestazioni fornite dalla H. Tecnologies per l'anno 2007. Si è affermato, infatti, nella sentenza passata in giudicato, che la contribuente ha dimostrato che i costi infra gruppo per prestazioni rese da H. Technologies Sarl in favore della contribuente non potevano essere determinati nel 3% delle vendite internazionali mutuando tale percentuale dei servizi di promozione delle vendite in Italia resi dalla consociata italiana Honeywell s.p.a., perchè i servizi resi da quest'ultima erano limitati alla promozione delle vendite in Italia, mentre quelli resi da H. Technologies Sarl riguardavano, non solo l'area commerciale per la promozione delle vendite internazionali, ma anche altre aree (finance, sales, inventory, operations planing ed altre).

Infatti, in materia tributaria, nel caso di deduzione di costi relativi a prestazioni di servizi, potendo gli stessi variare per qualità, modalità e quantità di anno in anno, deve essere escluso l'effetto vincolante del giudicato esterno intervenuto su altre annualità, il quale fa stato solo in relazione a quei fatti che, per legge, hanno efficacia tendenzialmente permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi d'imposta o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata (Cass., sez. 5, 13 dicembre 2018, n. 32254). Il giudicato tributario non può, infatti, estendersi a tutti i punti che costituiscono l'antecedente logico della decisione, e, in particolare, alla valutazione delle prove ed alla ricostruzione dei fatti (Cass., sez. 5, 28 maggio 2008, n. 13897). Non rileva, infatti, la circostanza che la seconda lite richieda accertamenti di fatto già compiuti nel corso della prima, in quanto l'efficacia oggettiva del giudicato non può mai investire singole questioni di fatto o di diritto (Cass., sez. 5, 30 dicembre 2009, n. 28042). Infatti, è evidente che le prestazioni rese dalla Honeywell Technologies alla contribuente sono state diverse di anno in anno, sicchè non è possibile estendere il giudicato in ordine alla esatta individuazione dell'importo di deducibilità dei costi infra gruppo sostenuti.

3.2.Quanto al merito, una volta superata l'eccezione di giudicato esterno, va premesso che il fenomeno guridico ed economico dei gruppi aziendali, operanti in collegamento nel territorio dello Stato, ha comportato il diffondersi di operazioni aziendali di tipo difensivo che, nate per la più conveniente allocazione dell'imponibile tra le società associate, sono spesso sfociate in vere e proprie operazioni elusive (Cass., 17955/2013), il che comporta una particolare rigore, in linea generale, nella valutazione delle operazioni intercompany che che hanno destato anche l'attenzione dell'OCSE (Cass., 16480/2014).

Costituisce, infatti, principio giurisprudenziale consolidato quello per cui, in materia di costi c.d. infragruppo, ovvero laddove la società capofila di un gruppo di imprese decida di fornire servizi o curare direttamente le attività di interesse comune alle società del gruppo, ripartendone i costi tra di esse, al fine di coordinare le scelte operative delle aziende formalmente autonome e ridurre i costi di gestione l'onere della prova in ordine all'esistenza ed all'inerenza dei costi sopportati incombe sulla società che affermi di aver ricevuto il servizio, occorrendo, affinchè il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia detraibile, che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile ed

adeguatamente documentata (Cass., 14 dicembre 2018, n. 32422; Cass., 23027/2015; Cass., 8808/2012; Cass., 11949/2012).

3.3. Da ciò consegue che la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali e sui servizi prestati dalla controllante (cost sharing agreements) è subordinata all'effettività ed inerenza della spesa in ordine all'attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che ne sia derivato a quest'ultima, non ritenendosi sufficiente l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante alle controllate e la fatturazione dei corrispettivi (Cass., 18 luglio 2014, n. 16480), richiedendosi, al contrario, la specifica allegazione di quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio (Cass., 16480/2014; Cass., 14016/1999; in relazione ai costi di regia cfr. Cass., 4 ottobre 2017, n. 23164).

3.4. Spetta, dunque, alla contribuente, secondo i criteri generali, fornire tutti gli elementi atti a supportare la deducibilità dei costi sostenuti per ottenere i servizi prestati dalla controllante, tra i quali l'effettiva utilità dei costi stessi per la controllata, anche se a quei costi non corrispondono direttamente ricavi in senso stretto (Cass., 5 dicembre 2018, n. 31405)

3.5. Peraltro, è stata ritenuta legittima la prassi amministrativa (C.M. n. 32/9/2267 del 22 settembre 1980) che, al di là della forfettizzazione percentuale dei costi di addebitati dalla capogruppo alle controllate, subordina la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali sui servizi prestati dalla controllante (cost sharing agreements) all'effettività e all'inerenza della spesa all'attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che deriva a quest'ultima (Cass., 23027/2015), senza che rilevino in proposito quelle esigenze di controllo della capogruppo, peculiari della sua funzione di shareholder (Cass., 18 luglio 2014, n. 16480).

3.6. A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, e risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (Cass., 8 ottobre 2014, n. 21184; Cass., 9466/2017).

3.7. Nella specie, non è contestato che la HTS abbia svolto servizi infragruppo in favore della contribuente, ma l'Agenzia si limita a contestare la valutazione di tali costi, ritenuta superiore al "valore normale" di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, che richiama del medesimo D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9. L'Agenzia, quindi, su un ammontare globale di costi infragruppo di Euro 864.000,00 ne riconosce la deducibilità solo per Euro 182 990,22, recuperando a tassazione l'importo di Euro 681.009,96.

La Commissione regionale, però, anche in questo caso ha reso una motivazione convincente, che non è inesistente come sostenuto dalla Agenzia delle entrate, valutando gli elementi istruttori, senza che sia evincibile l'omesso esame di un fatto decisivo.

In particolare, il giudice di appello ha ritenuto che i servizi resi dalla HTS in favore di HCC erano numerosi e di varia natura, sicchè dovevano essere retribuiti in modo diverso rispetto ai servizi

resi dalla H. Italia s.p.a. in favore della HCC, limitati solo ed esclusivamente alla vendita dei prodotti in Italia.

La Commissione regionale chiarisce che i servii della HTS non erano solo limitati all'area commerciale, ma si espandevano anche ad altri settori ("senza considerare tutti gli ulteriori sevizi prestati da HTS come risulta dalla documentazione prodotta in giudizio e non contestata dall'Ufficio". Tali servizi "non riguardavano solo l'attività di vendita bensì ulteriori e numerosi servizi di altra natura". Inoltre, si precisa che i costi sostenuti dalla Holding svizzera sono stati proporzionalmente suddivisi sul fatturato delle varie consociate e la loro correttezza è attestata dalla società di revisione Price Waterhouse Coopers.

Non v'è stata, dunque, omessa motivazione, neppure sul 3 % pagato alla H. Italia s.p.a., proprio perchè il giudice di appello ha evidenziato la differenza tra il servizio reso da questa, relativo solo alla vendita, e quelli resi dalla HTS, numerosi ed in ogni settore, non limitati all'area commerciale.

Inoltre, per questa Corte, la relazione della società di revisione dei bilanci delle società commerciali, una volta messa a disposizione dell'ufficio tributario e/o del giudice tributario, va considerata, in relazione ai profili di controllo pubblicistico ed alla responsabilità penale e civile del revisore, un documento incorporante enunciati - pur senza dar luogo ad una presunzione relativa della veridicità delle scritture - che possono essere privati della forza dimostrativa dei fatti attestati solo con una prova contraria che non può essere fornita attraverso meri indizi di non veridicità, ma con la produzione di documenti che siano idonei a dimostrare che, nel giudizio di revisione, il revisore sia incorso in errore o abbia realizzato un inadempimento (Cass., sez. 5, 26 febbraio 2010, n. 4737).

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 c.c.; del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. b) e d), in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", in quanto il giudice di appello avrebbe erroneamente ritenuto come servizi di consulenza ingegneristica le prestazioni rese dalla contribuente in favore della HTS, Svizzera, quindi non assoggettabili ad Iva, mentre si tratterebbe di attività di ricerca scientifica, assoggettabili in Italia a prescindere dalla nazionalità del committente, D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 7, comma 4, lett. b. La Commissione regionale avrebbe fondato il suo ragionamento unicamente sull'elemento della presenza di un unico committente, mentre la Corte di giustizia richiamata (Corte giustizia C-222/09) non ha utilizzato tale criterio come unico e assorbente, dovendosi esaminare in concreto le prestazioni rese. L'esistenza di un centro di ricerca allestito presso la contribuente lascerebbe presumere che si tratti di attività tipica di ricerca e non di consulenza. Inoltre, le risultanze di cause, se "valutate come massime di esperienza" avrebbero fornito una "prova grave, precisa e concordante", come ritenuto dai primi giudici.

4.1. Il motivo è inammissibile.

4.2. Invero, la ricorrente, pur presentando una censura per violazione di legge, in realtà mira ad ottenere una nuova valutazione delle risultanze di merito, non consentita in questa sede.

4.3. Il motivo è anche infondato.

4.4. Invero, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. b) (territorialità dell'imposta), all'epoca vigente, prevede che "in deroga al secondo ed al comma 3:...b) le prestazioni di servizi, comprese le perizie, relative a beni mobili materiali e le prestazioni di servizi culturali, scientifici..., si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono eseguite nel territorio stesso". Pertanto, le prestazioni "sci: ntifiche" sono soggette ad Iva nello Stato italiano, anche se il committente non ha domicilio in Italia.

Il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. d) dispone che "le prestazioni...di consulenza e assistenza tecnica...si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità economica Europea".

Pertanto, se trattasi di prestazioni di servizi di consulenza effettuati in favore di una società con sede all'ex e.ro (la HCC), nella specie in Svizzera, l'Iva sarà pagata all'estero ma non in Italia.

4.5.Del resto, l'art. 9 della sesta direttiva Iva (77/388/CEE) prevede all'art. 9, comma 2, lett. c, in relazione alle "attività scientifiche", che "il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto: attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, di insegnamento, ricreative o affini... è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite".

L'art. 9, comma 2, lett. e), invece, con riferimento alla attività degli ingegneri, prevede che "il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:). prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe".

4.6. Sul punto la Corte di Giustizia (Corte giustizia UE, 7 ottobre 2010, proc. C-222/09) ha ritenuto, al paragrafo 20 che "occorre accertare se lavori di ricerca e sviluppo, come quelli di cui si controverte nella causa principale, costituiscano prestazioni principalmente ed abitualmente fornite nell'ambito della professione di ingegnere, come quelle contemplate dall'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva", assoggettabili ad imposizione quindi fuori dallo Stato in cui si espleta la prestazione.

Al paragrafo 21, quindi, si è chiarito che "a tal riguardo è necessario constatare che l'esercizio della professione di ingegnere comprende prestazioni caratterizzate dal fatto che non si tratta soltanto di applicare conoscenze e procedimenti esistenti a problemi concreti, bensì anche di acquisire nuove conoscenze e di sviluppare procedimenti nuovi per risolvere questi stessi problemi o problemi nuovi".

Pertanto, ai sensi del paragrafo 22, "non si può legittimamente contestare che attività di ricerca e sviluppo costituiscono prestazioni che possono essere effettuate principalmente ed abitualmente da ingegneri". Inoltre, sebbene le attività "scientifiche" di cui all'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva, ossia quelle scientifiche, "si caratterizzino generalmente per un aspetto

innovatore e creativo, ciò non toglie che questa sola circostanza non sia tale da escludere che un soggetto passivo d'imposta, il quale esercita un'attività o una professione, contemplata da un'altra disposizione della stessa direttiva, possa a sua volta essere indotto ad effettuare altresì, in via principale ed abitualmente, prestazioni aventi tali caratteristiche" (paragrafo 23).

Le prestazioni di cui all'art. 9, n. 2, lett. c, della sesta direttiva, quindi quelle "scientifiche", con tassazione nel luogo in cui vengono materialmente eseguite, poi, "si caratterizzano, in particolare, per il fatto che sono fornite ad una molteplicità di destinatari, cioè all'insieme delle persone che partecipano, a diverso titolo, ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, di insegnamento ricreative" (paragrafo 24).

Nel paragrafo 25 si evidenzia che " nella specie, dalla decisione di rinvio risulta che le prestazioni di servizi effettuate dalla Kronospan non sono state fornite ad una molteplicità di destinatari, ma sono state eseguite a favore di un solo destinatario cipriota che ha commissionato i lavori di ricerca e sviluppo di cui trattasi nella causa principale. La circostanza che tale beneficiario unico delle prestazioni di servizi sia indotto a vendere, a terzi o a società appartenenti allo stesso gruppo di cui esso fa parte, i risultati di lavoro da esso commissionati, e priva di rilievo al riguardo".

Tali prestazioni, quindi, "devono essere considerate come rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e) della sesta direttiva" (paragrafo 26). Si conclude nel senso che "prestazioni di servizi, come quelle di cui trattasi nella causa principale, consistenti nell'esecuzione di lavori di ricerca e sviluppo in materia ambientale e tecnologica, effettuate da ingegneri stabiliti in uno Stato membro su incarico è a favore di un destinatario stabilito in un altro stato membro, devono essere qualificati come prestazione di ingegneri a norma dell'art. 9, n. 2, lett. e) della sesta direttiva".

4.7. Questa Corte, nei pochi precedenti, ha affermato che occorre esaminare l'oggetto della prestazione, al fine di valutare se i contraenti si prefiggono, rispettivamente, di esprimere e di ottenere un semplice parere soggettivo circa convenienza, utilità, resa, controindicazioni, di ciascuno di determinati e già noti processi chimici (consulenza); oppure se mirano alla trasmissione di conoscenze, scientificamente testate ed obiettivamente valide per una generalità dei casi, tratte da studi e sperimentazioni ad hoc, aventi carattere innovativo (Cass., 17 novembre 2010, n. 23175; Cass., n. 18391/2015, paragrafo 4, seppure con applicazione di un giudicato precedente; Cass., 4 giugno 2010, n. 13587).

4.8.La Commissione regionale ha fatto corretta applicazione di tale principio, non solo evidenziando che effettivamente la contribuente HCC ha espletato il servizio solo in favore della HTS Svizzera, ma ha anche descritto compiutamente la prestazione effettuata in concreto.

Pertanto, si è valorizzata la relazione del Consiglio di amministrazione sulla gestione dell'esercizio 2006, ove si legge che "La nuova struttura di R. & S. è stata allocata in una superficie di circa 700 m2 dello stabilimento di Oggiono, nell'ambito della quale, oltre ai laboratori di progettazione e ricerca generale, sono state definite due strutture attrezzate e dotate di strumenti all'avanguardia, finalizzate allo studio allo sviluppo di soluzioni tecnologiche nel campo del controllo della combustione e dell'idronica, ritenuti complementari fra loro

nell'ambito del comparto tecnico-scientifico e per gli obiettivi prefissati dal gruppo di appartenenza, caratterizzati da una qualificazione molto spinta non solo sulla funzionalità e sicurezza delle caldaie a gas, ma anche nella razionalizzazione e nel contenimento dei consumi energetici".

Si tratta, dunque, per la Commissione regionale, effettivamente di una richiesta di consulenza tecnica e non di una vera e propria prestazione scientifica. Si è aggiunto, nella motivazione della sentenza di appello, che è evidente la natura delle operazioni in oggetto quali attività di "consulenza", come emerge dalla descrizione delle attività svolte, concernenti "lo sviluppo di nuovi prodotti e/o il miglioramento dei prodotti con progetti relativi a nuove soluzioni, che si esplica tramite l'attività e la formulazione da parte dei ricercatori/tecnici di giudizi, precisazioni, chiarimenti e pareri". Si evidenzia, allora, che non si vede come "apportare un miglioramento a un prodotto o a un progetto esistente senza che tecnici preposti esprimano al committente le proprie valutazioni per mezzo di giudizi, precisazioni, chiarimenti pareri".

Tale apprezzamento di fatto, in quanto congruo e pienamente motivato, non può essere rivalutato in sede di legittimità.

5. Tutte le altre questioni sono assorbite e saranno valutate dal giudice del rinvio.

6. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, in relazione al primo motivo, limitatamente alla deducibilità delle spese per servizi di tesoreria asseritamente resi da HESA, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo limitatamente ai servizi di tesoreria resi da HESA;

rigetta per il resto; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvede anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 29 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 16 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza