

Sentenza del 27/01/2023 n. 2599 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A.A.eB.B. Srl (d'ora in poi DG Srl), licenziataria del marchio A.A.eB.B., ha concluso contratto di sublicenza con la controllata A.A.eB.B. Industria (d'ora in poi DG Industria o Industria) con cui la prima ha concesso alla seconda il diritto di produrre, distribuire e vendere i prodotti con il noto marchio in tutto il mondo e s'è impegnata a svolgere attività di promozione e marketing dietro corresponsione di royalties.

DG Srl , per svolgere l'attività di promozione e marketing negli Usa, si è servita della società A.A.eB.B. Usa Inc. (d'ora in poi DG Usa) con contratti in corso dal 2002; in particolare ha stipulato in data 16 marzo 2005 un contratto di service (service agreement) con cui DG Usa si è obbligata a svolgere i predetti servizi verso un corrispettivo annuale dovuto da DG Srl ; tale corrispettivo è determinato sulla base dei costi analiticamente imputabili alla prestazione dei servizi pattuiti oltre ad un mark up, cioè un margine di ricarico, determinato in percentuale variabile in ragione dell'ammontare del costo. Per la verifica della congruità del corrispettivo le parti hanno previsto l'obbligo di analitica rendicontazione nonché una procedura di amichevole composizione della controversia tramite una società di revisione.

Infine, DG Srl , DG Usa e DG Industria hanno concluso altro contratto, supply agreement, con cui DG Industria ha nominato DG Usa suo distributore per gli Usa nei negozi monomarca, DG Usa si è impegnata verso DG Srl ad adeguare gli esercizi commerciali ai propri elevati standard qualitativi funzionali all'aumento di notorietà del marchio e DG Srl si è impegnata a corrisponderle un contributo per il servizio. Il contributo per il servizio è stato riconosciuto in relazione ai costi eccedenti una percentuale del fatturato realizzato tramite i punti vendita monomarca.

2. Con l'avviso di accertamento oggetto di giudizio l'Agenzia delle entrate ha effettuato le seguenti riprese, in relazione all'anno di imposta 1 aprile 2004-31 marzo 2005:

- in primo luogo, ha negato la deducibilità dall'imponibile Ires e Irap di una parte dei compensi versati da DG Srl a DG Usa in forza del contratto di service e precisamente: a) dei costi di alcuni servizi (in particolare ha riconosciuto i costi per commercial sales, executive consultant, advertising Madison sales, advertising all other e non gli altri), in quanto, premesso trattarsi di servizi generici, rientranti nella normale attività del rivenditore di beni, remunerati dal margine di rivendita, e che i costi rimborsabili erano definiti genericamente, senza previsione di un tetto massimo, un metodo di rendicontazione e una preventiva approvazione da parte della DG Srl , ha evidenziato di poter riconoscere i soli costi resi nell'interesse ??anche della capogruppo??; b) della quota corrispondente al riaddebito del margine di ricarico (mark up), richiamando la

circolare Agenzia entrate n. 32/80 in tema di servizi infragruppo, laddove prevede che il margine di utile a favore del prestatore del servizio sia riconoscibile solo ove i servizi costituiscano attività tipica del prestatore e non per quei servizi resi dalla capogruppo che non abbiano valore di mercato o che siano riconducibili all'attività di direzione generale o amministrativa della controllante;

- in secondo luogo, ha negato la deducibilità dei corrispettivi versati da DG Srl a DG Usa in forza del supply agreement, evidenziando che i costi da considerare ai fini del contributo sarebbero genericamente individuati, non vi sarebbe obbligo di adeguata rendicontazione nè di preventiva approvazione, il che di fatto trasferirebbe a DG Srl il rischio di sostanziali inefficienze di DG Usa, rischio che nessun terzo soggetto indipendente avrebbe assunto, e che la parte non avesse dato adeguata dimostrazione della rispondenza a valore normale dei costi in quanto la documentazione prodotta, relativa ad altri gruppi della moda, interessava soggetti che erano anche titolari del marchio, interessati direttamente al suo sviluppo e alla sua promozione.

3. La società ha proposto ricorso davanti alla Commissione tributaria provinciale di Milano che lo ha rigettato.

4. L'appello proposto alla Commissione tributaria regionale della Lombardia è stato parimenti rigettato.

In particolare, la CTR, per quanto qui rileva:

- ha rigettato le eccezioni preliminari (mancata contestazione delle riprese con processo verbale; insufficienza e contraddittorietà della motivazione);

- ha ricostruito l'oggetto della controversia, evidenziando che l'Agenzia aveva contestato alcuni costi del contratto di service agreement, escludendone l'inerenza; per i costi ritenuti inerenti ne aveva rideterminato l'importo, escludendo il mark up; per il supply agreement, aveva ripreso a tassazione i costi, escludendone la deducibilità per difetto di inerenza;

- in relazione al service agreement, ha confermato che i costi per le prestazioni escluse non fossero inerenti, in quanto: a) DG Usa svolgeva anche attività afferente al rivenditore DG Industria, distributore dei prodotti a marchio A.A.eB.B. nel territorio Usa e i costi erano connessi a tale attività di commercializzazione; b) non aveva rilevanza la correlazione dedotta dalla società tra i costi riaddebitati a DG Srl e i ricavi che quest'ultima consegue per effetto delle royalties corrisposte da DG Industria, perchè i costi connessi ai servizi destinati a incrementare le vendite sono propri del rivenditore e non del licenziatario del marchio, cui sono inerenti i soli costi destinati ad aumentare il prestigio del marchio stesso; c) non è rilevante il costo sostenuto nell'interesse di entrambe le società DG Srl e DG Usa e le uniche voci di costo riconoscibili in favore della prima sono quelle relative alla sua esclusiva pertinenza; d) al fine di dimostrare la congruità, erano irrilevanti la perizia del prof. C.C. e la certificazione della società Mahoney Cohen e company, in quanto meri pareri non vincolanti per l'amministrazione; e) il mark up non era deducibile in quanto i servizi resi da DG Usa erano resi nell'interesse sia di DG Srl , licenziataria del marchio, che di DG Industria, rivenditrice, non potendosi prendere in considerazione l'operato della seconda in favore di Itierre Spa , impresa rivenditrice e quindi

diversa da DG Srl ; f) il riaddebito dei costi a DG Srl era formalmente obbligatorio nell'an ma largamente lasciato alla discrezionalità sul quantum; g) la contribuente non aveva fornito alcuna prova in merito all'efficacia retroattiva del contratto;

- in relazione al supply agreement, ha confermato che i corrispettivi versati da DG Srl a DG Usa fossero indeducibili quali costi perchè non inerenti, essendo DG Srl mera licenziataria del marchio e pertanto, nel caso di incremento del valore di esso, la stessa avrebbe dovuto corrispondere un maggior prezzo al titolare del marchio, escludendo poi anche la validità delle osservazioni della contribuente in punto di transfer pricing (uno studio redatto dalla Price Waterhouse Coopers che tiene conto solo di società appartenenti a gruppi multinazionali ma non di imprese indipendenti, come previsto dalla linee guida OCSE).

5. DG Srl propone ricorso affidato a cinque (gruppi di) motivi.

Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

La causa è stata fissata per la camera di consiglio del 9 giugno 2022, per la quale la società ha depositato memoria, e poi con ordinanza rimessa alla pubblica udienza del 24 novembre 2022.

Motivi della decisione

1. La ricorrente DG Srl propone cinque gruppi di motivi, raggruppati in relazione al capo della decisione impugnato; i primi due e l'ultimo motivo sono autonomi; in relazione alla ripresa dei costi per il service agreement, nel par. 3 dell'atto introduttivo sono esposti otto motivi; in relazione alla ripresa dei costi per il supply agreement, nel par. 4 sono esposti sei motivi.

1.1. Con il primo motivo la società ricorrente lamenta la nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 132, comma 1, n. 4, c.p.c. e dell' art. 36 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4; in particolare deduce la contraddittorietà delle motivazioni avendo la CTR, relativamente ai costi sostenuti quali compensi per i servizi di promozione e di marketing, di cui al contratto di services, e al contributo di supporto pubblicitario, di cui al contratto di supply, ritenuto che essi, da un lato, non fossero inerenti e, dall'altro, non rispondenti al valore normale di tali servizi, ai sensi dell' art. 110, comma 7, t.u.i.r.; deduce infatti che la valutazione dell'inerenza è logicamente preliminare rispetto alla valutazione della non rispondenza a valore normale dei costi delle prestazioni di servizi infragruppo, ai sensi dell' art. 110, comma 7, t.u.i.r., norma che peraltro non comporta il disconoscimento integrale dei costi ma la loro riduzione al valore normale mentre nel caso di specie la CTR avrebbe richiamato entrambe le disposizioni, pur riconoscendo essa stessa, in linea teorica, la loro inconciliabilità.

1.2. Con il secondo motivo la società deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 24 della l. 7 gennaio 1929, n. 4, e dell' art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e all'art. 62 D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546.

Deduce, infatti, che i rilievi presenti nell'avviso di accertamento siano stati formulati solo in quella sede in quanto nel PVC il rilievo relativo alla indeducibilità dei compensi corrisposti per i servizi di promozione e marketing era stato formulato in termini diversi e non era presente

alcuna contestazione relativa all'indeducibilità del contributo corrisposto per il servizio di supporto pubblicitario in relazione al secondo contratto.

1.3. I plurimi (otto) motivi rubricati all'interno del paragrafo rubricato al n. 3 del ricorso attengono tutti all'indeducibilità dei costi per i servizi di promozione e di marketing corrisposti da DG Srl a DG Usa.

I motivi dal 3.1 al 3.6 si riferiscono, in particolare ai costi esclusi in quanto non inerenti; gli ultimi due motivi alla rideterminazione dei costi ritenuti deducibili, per i quali l'amministrazione ha escluso la deducibilità del margine di ricarico.

Col motivo 3.1 la società deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 109, comma 5, t.u.i.r., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, laddove la sentenza, nell'escludere la deducibilità dei costi costituiti da taluni corrispettivi versati alla DG Usa: a) ha erratamente interpretato il concetto di inerenza, ritenendo necessario a tal fine che l'attività di cui si sostiene il costo debba produrre un vantaggio o un'utilità, che comunque nel caso di specie esisteva ed era dato dal diritto alle royalties; b) ha erratamente negato che tali prestazioni e i relativi costi fossero inerenti alla determinazione del reddito di impresa, pur affermando che esse erano rese nell'interesse ??anche?? di DG Srl Col motivo 3.2 la società, per l'ipotesi in cui si ritenesse che la sentenza non abbia dato per assunta l'afferenza dei costi alle royalties corrisposte da DG Industria, deduce la violazione dell' art. 132, comma 1, n. 4, c.p.c. e dell' art. 36 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, con nullità della sentenza ove, in ordine al fatto che DG Srl non avesse dato la prova dell'inerenza dei costi sostenuti in base al services agreement, apoditticamente ha dichiarato non rilevanti tutti i documenti prodotti dalla ricorrente (fatture, contratti, bilanci, dichiarazioni dei redditi).

Col motivo 3.3, subordinato al rigetto dei primi due motivi, deduce l'omesso esame del (e col motivo n. 3.4 la contraddittoria motivazione sul) fatto decisivo e controverso secondo cui le spese addebitate da DG Usa e DG Srl , e ritenute dallo stesso ufficio deducibili, erano inscindibilmente connesse a quelle ritenute indeducibili, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 Col motivo 3.5 lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 110, settimo e comma 9, t.u.i.r. e dell' art. 2697 c.c. in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; deduce la società che, ove la sentenza abbia inteso fare riferimento, per escludere la deducibilità dei costi, alla disciplina del transfer pricing, la CTR avrebbe erroneamente attribuito alla contribuente l'onere della prova.

Col motivo 3.6 deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 110, settimo e comma 9, e 9, comma 3, t.u.i.r., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; sempre ove la sentenza abbia inteso fare applicazione, per escludere la deducibilità dei costi, della disciplina del transfer pricing, la CTR avrebbe errato nel non fare riferimento, ai fini della determinazione del valore normale, ai corrispettivi pattuiti dalla stessa DG Usa per i servizi resi alla Itierre, società estranea al gruppo, e licenziataria del marchio di seconda linea, non dando quindi preferenza al c.d. confronto interno, previsto quale forma prioritaria del controllo del prezzo.

Col motivo numero 3.7 e col motivo 3.8 la società impugna la decisione relativa al mancato riconoscimento del mark up, margine di ricarico, e deduce, in primo luogo, la nullità della

sentenza per violazione dell' art. 132, comma 1, n. 4, c.p.c. e dell'art. 36 del D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per motivazione meramente apparente; in secondo luogo, la violazione e falsa applicazione degli artt. 110, settimo e comma 9, e 9, comma 3, t.u.i.r., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, evidenziando che la prima disposizione non esclude l'addebito di un margine di ricarico sui costi sostenuti per la prestazione di servizi a società appartenenti al medesimo gruppo e, d'altro canto, per valore normale, ai sensi della seconda disposizione, si deve intendere il prezzo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza nel tempo nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, il che impone di prendere a riferimento anche il margine di ricarico; nè in senso contrario poteva valere la circolare n. 32/80, peraltro ormai superata nel tempo.

1.4. I plurimi (sei) motivi esposti all'interno del paragrafo rubricato al n. 4 del ricorso attengono tutti al capo della decisione in punto di ineducibilità dei compensi corrisposti da DG Srl a DG Usa in relazione al supply agreement.

Col motivo 4.1 la società deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 109, comma 5, t.u.i.r., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 evidenziando che non occorre una relazione tra costi e ricavi al fine di valutare l'inerenza.

Col motivo 4.2 e col motivo 4.3 la società deduce l'omesso esame del fatto decisivo e controverso secondo cui DG Srl si era obbligata nei confronti di DG Industria a sviluppare la notorietà del marchio, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (o in subordine la contraddittoria o insufficiente motivazione circa il medesimo fatto decisivo).

Col motivo 4.4 deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 110, settimo e comma 9, e 9, comma 3, t.u.i.r., nonché dell' art. 2697 c.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in tema di riparto dell'onere della prova in materia di transfer pricing. Col motivo 4.5 deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 preleggi, e degli artt. 110, settimo e comma 9, e 9, comma 3, t.u.i.r., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per la mancata ritenuta rilevanza cogente delle linee guida OCSE. Col motivo 4.6 deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 110, settimo e comma 9, e 9, comma 3, t.u.i.r., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, non potendo la CTR, in applicazione di tali norme, disconoscere integralmente il costo.

2. Il primo motivo non è fondato.

La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell' art. 132, n. 4, c.p.c. (e nel caso di specie dell' art. 36, comma 2, n. 4, D.Lgs. n. 546 del 1992) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, si configura quando la motivazione ??manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile",

esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata?? (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053, con riferimento al nuovo testo dell'art. 360 seguito alla riforma di cui all' art. 54, comma 1, lett. b) del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in l. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile al caso in esame trattandosi di sentenza emessa dopo il 10 settembre 2012; successivamente tra le tante Cass. 01/03/2022, n. 6626; Cass. 25/09/2018, n. 22598).

In particolare si è in presenza di una ??motivazione apparente?? allorchè la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie ed ipotetiche congetture.

Nel caso di specie, la motivazione è graficamente presente e lascia intendere le argomentazioni poste a fondamento della decisione; se è infatti vero che in tema di operazioni infragruppo la valutazione dell'inerenza e della normalità del costo siano diverse, e logicamente la prima preliminare alla seconda, e funzionali l'una ad escludere la deducibilità dello stesso e l'altra alla sua rettifica, ciononostante le due tematiche presentano aspetti di connessione e, in di Spa rte alcune evidenti imprecisioni terminologiche, il percorso motivazionale della sentenza appare individuabile e fondamentalmente rispettoso di tale principio, come esplicitato nella sesta pagina, ove in sintesi viene affermato che l'accertamento riguardava la indeducibilità di taluni costi del service agreement, con rideterminazione di altri costi, riconosciuti inerenti ma con esclusione del mark up; e la indeducibilità integrale dei costi del supply agreement, per difetto di inerenza. Non incide invece sul fondamento della decisione, in termini di contraddittorietà, la circostanza che la CTR abbia ritenuto che anche l' art. 110, comma 7, t.u.i.r. consenta una valutazione della inerenza del costo, anche per le considerazioni che seguiranno.

3. Il secondo motivo non è fondato.

Questa Corte ha precisato che l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria non deve necessariamente concludersi con la redazione di un processo verbale di constatazione, essendo sufficiente un verbale attestante le operazioni compiute (Cass. 22/06/2018, n. 16546); si è, altresì, precisato che, in tema di violazione di norme finanziarie il processo verbale di constatazione, redatto dagli organi accertatori in occasione di verifiche presso il contribuente e previsto dalla l. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24, non deve necessariamente contenere le contestazioni, potendo avere una molteplicità di contenuti, valutativi o meramente ricognitivi di fatti o di dichiarazioni, che, per la libera valutazione dell'amministrazione finanziaria prima e dell'autorità giudiziaria poi, possono comunque dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento (Cass. 05/05/2021, n. 11694; Cass. 04/05/2021, n. 11589; Cass. 29/12/2017, n. 31120; Cass. 01/12/2013, n. 27711); nè, dopo la notifica del verbale, occorre che la parte debba ricevere un successivo verbale di chiusura delle operazioni di verifica ove le stesse non siano state compiute presso la sede del contribuente, ma presso gli uffici finanziari (Cass. 07/09/2020, n. 18624); ferma la necessità che dalla notifica del PVC decorra il termine di sessanta giorni di cui

alla l. n. 212 del 2000 art. 12, comma 7, (questione non dedotta nel caso di specie), l'avviso di accertamento è atto non necessariamente dipendente dal contenuto del PVC, perchè in esso, atto impositivo, si esterna ciò che viene constatato ed accertato dall'amministrazione finanziaria, ed è al rispetto del contenuto dell'atto impositivo che è tenuto lo stesso giudice tributario (Cass. 18/05/2019, n. 13490).

Tali arresti sono del resto conformi al principio più generale, in tema di contraddittorio preventivo, espresso da questa Corte (Cass., Sez. U., 09/12/2015, n. 24823), secondo cui in materia di tributi ??non armonizzati?? l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di attivare con il contribuente il contraddittorio endoprocedimentale in tutti i casi (ma solo in essi) in cui tale obbligo risulti sancito da specifiche norme, pena l'invalidità dell'atto di accertamento; in tema di tributi ??armonizzati??, invece, qualora venga violato l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'atto di accertamento è invalido, trovando diretta applicazione il diritto dell'Unione Europea, semprechè il contraddittorio fosse realmente necessario e non tutt'affatto superfluo, come il contribuente dovrà dimostrare (c.d. prova di resistenza).

4. Col motivo 3.1, proposto come violazione e falsa applicazione di legge, in relazione all' art. 109 t.u.i.r. e alla nozione di inerenza, la parte espone due doglianze: a) con la prima deduce che la CTR abbia erratamente interpretato la nozione di inerenza, ritenendo necessario per il contribuente che l'attività di cui sostiene il costo debba produrre un vantaggio o un'utilità, peraltro disconoscendo che tale utilità potesse essere individuata nelle royalties che essa percepiva da DG Industria e correlate all'attività di promozione del marchio; b) con la seconda deduce che la CTR abbia erratamente negato che tali costi fossero inerenti alla determinazione del reddito di impresa, pur confermando che le prestazioni erano rese nell'interesse ??anche?? di DG Srl e non solo del rivenditore dei prodotti.

Con i motivi 3.5 e 3.6 la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 110, settimo e comma 9, t.u.i.r. e dell' art. 2697 c.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per la esclusione della deducibilità di alcuni costi del contratto di services, nel dichiarato e subordinato caso in cui si debba ritenere che la sentenza della CTR abbia inteso fare riferimento, per escludere la deducibilità dei costi, alla disciplina del transfer pricing; in tal caso la CTR avrebbe erroneamente attribuito alla contribuente l'onere della prova ed avrebbe errato nel non fare riferimento, ai fini della determinazione del valore normale, ai corrispettivi pattuiti dalla stessa DG Usa per i servizi resi alla Itierre, società estranea al gruppo, e licenziataria del marchio di seconda linea, non dando quindi preferenza al c.d. confronto interno, previsto quale forma prioritaria del controllo del prezzo.

I motivi, sebbene affermino violazioni di norme diverse e siano proposti l'uno in subordine all'altro, vanno esaminati congiuntamente alla luce di una comune premessa.

4.1. Questa Corte ha ripetutamente affermato, negli arresti più recenti in tema di imposte sui redditi delle società, che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o di

vantaggio, in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico, nè potendo assumere rilevanza la congruità delle spese; il giudizio sull'inerenza è cioè esclusivamente di carattere qualitativo e non quantitativo (Cass. 07/04/2022, n. 11324; Cass. 21/11/2019, n. 30366; Cass. 13/11/2019, n. 29404; Cass. 31/10/2018, n. 27786; Cass. 26/09/2018, n. 22938; Cass. 11/01/2018, n. 450).

Infine, è stato di nuovo precisato che l'inerenza deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo, anche se l'antieconomicità e l'incongruità della spesa possono essere indici rivelatori del difetto di inerenza (Cass. 28/12/2018, n. 33574; Cass. 31/10/2018, n. 27786).

La valutazione dell'inerenza nel caso di specie deve essere condotta in base ai principi affermati da questa Corte in relazione a contratti infragruppo, ove il tema si pone in termini non del tutto simili a quelli generali e ove le questioni dell'inerenza del costo e del suo valore normale, in base alla disciplina del transfer pricing, spesso si pongono insieme, pur rimanendo distinte sul piano logico e giuridico.

Va premesso che il fenomeno giuridico ed economico dei gruppi aziendali può astrattamente comportare 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, il che comporta una particolare rigore, in linea generale, nella valutazione delle operazioni intercompany che hanno destato anche l'attenzione dell'OCSE (Cass. 24/07/2013, n. 17955, seguita da molte altre, tra cui di recente Cass. 06/07/2021, n. 19166).

Secondo un'impostazione ampiamente condivisa da questa Corte, in materia di costi c.d. infragruppo, affinché il corrispettivo, riconosciuto alla capogruppo o alla società incaricata del servizio a beneficio di altra consociata, sia deducibile dalla società che lo riceve, occorre che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata (Cass. 14/12/2018, n. 32422; Cass. 04/10/2017, n. 23164; Cass. 23/11/2015, n. 23027; Cass. 04/03/2020, n. 6820), anche se a quei costi non corrispondano direttamente ricavi in senso stretto (Cass. 05/12/2018, n. 31405; in precedenza Cass. 01/08/2000, n. 10062).

Esistenza del costo, sua inerenza e utilità, ed infine determinabilità del medesimo sono questioni però diverse e tutte antecedenti alla sua rettifica secondo il valore normale.

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 addebitati dalla capogruppo alle controllate, subordina la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali sui servizi all'effettività e all'inerenza della spesa all'attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che deriva a quest'ultima (Cass. 11/11/2015, n. 23027); va evidenziato che la stessa circolare precisa espressamente che il controllo sull'utilità (e sull'inerenza) è pregiudiziale all'accertamento del valore normale (e quindi alla congruità del corrispettivo).

4.2. Per consolidata giurisprudenza di questa Corte l'onere della prova in ordine all'esistenza e all'inerenza dei costi sopportati grava sul contribuente che affermi di aver ricevuto il servizio, in base alle regole generali in tema di costi deducibili (Cass. 18/08/2022, n. 24880; Cass.

04/04/2013, n. 8293; e con riguardo alle operazioni infragruppo Cass. 10/05/2021, n. 12268; Cass. 11/01/2018, n. 439).

Alla stregua di tale premessa, questa Corte ha ritenuto che, ove i costi della cui deducibilità si controverte scaturiscano da accordi infragruppo, non può ritenersi sufficiente l'esibizione del contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante alle controllate e la fatturazione dei corrispettivi, 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. 18/07/2014, n. 16480; in termini analoghi v. anche Cass. 28/06/2019, n. 17535).

4.3. La CTR, pertanto, non ha errato laddove ha ritenuto necessario fare riferimento ad un necessario vantaggio o utilità per la DG Srl , mentre non appare censurabile, come violazione di legge, la considerazione se tale utilità fosse o meno presente e se sia stata provata nel caso di specie, perchè correttamente i giudici di appello ne hanno attribuito l'onere probatorio alla parte.

La motivazione della CTR (che è esplicitamente articolata come risposta ai singoli motivi di appello) si fonda, in sintesi, e sebbene vi siano talvolta evidenti improprietà terminologiche, sulla considerazione che solo alcuni dei costi erano correlati alle attività svolte nell'interesse di DG Srl perchè DG Usa svolgeva anche attività di gestione dei punti di vendita al dettaglio monomarca e perchè incaricata di produrre e distribuire i prodotti era DG Industria; essa non ha quindi escluso in toto l'inerenza dei costi all'attività della licenziataria (del resto riconosciuta anche dall'ufficio) ma ha ritenuto che alcuni costi avessero legame diretto e immediato con le attività proprie della società di organizzazione della vendita al dettaglio e che, laddove le attività di DG Usa erano rese nell'interesse comune di più soggetti, la ??congruità e coerenza dei costi di trasferimento?? non era dimostrata, evidenziando a tal riguardo l'irrelevanza dei documenti prodotti dalla società, e cioè lo studio del prof. C.C. e la certificazione rilasciata dalla società di revisione Mahoney Cohen e company nonchè, a pagina 11, l'anomala discrezionalità lasciata a DG Srl nella determinazione del quantum e la mancanza di prova dell'efficacia retroattiva del contratto, stipulato in data 16 marzo 2005, per l'anno 2004-2005.

Dal tenore complessivo della motivazione si comprende che la CTR, in tale passaggio, intende la ??congruità?? non in termini di antieconomicità nè con riferimento al valore normale ex art. 9 t.u.i.r., bensì esclusivamente in riferimento alla corretta ripartizione del costo tra i vari destinatari delle prestazioni rese da DG Usa.

Trattasi di accertamenti in fatto evidentemente non sindacabili sotto il profilo della violazione di legge ma, al più, nei ristretti limiti della censura motivazionale, rivelandosi quindi i motivi finora esaminati tutti infondati.

5. Vanno quindi esaminati i motivi con cui la ricorrente censura la decisione adottata al riguardo, in relazione ai suoi profili motivazionali.

5.1. Col motivo 3.2 la società deduce in primo luogo la nullità della sentenza per difetto di motivazione laddove ha apoditticamente escluso la rilevanza di tutta la documentazione

prodotta dalla parte.

Il motivo non è fondato perchè la statuizione censurata risulta posta dalla CTR, come si evince chiaramente dalla lettura della sentenza e dalla sua impostazione, anche dal punto di vista grafico, solo a proposito dell'esame dell'eccepito vizio di motivazione dell'atto (sulla cui decisione non vi è motivo di ricorso), laddove poi nell'esaminare il merito la CTR ha dato sostanzialmente conto dell'esame dei documenti (perizia, certificazione, contratto).

5.2. Il motivo 3.3 e il 3.4 vanno trattati congiuntamente in quanto pongono la medesima questione, declinata diversamente a seconda del regime di impugnazione e della formulazione dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 ritenuta vigente *ratione temporis*.

Poichè la nuova formulazione dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 è applicabile alle sentenze emesse dall'11 settembre 2012 e nel caso di specie la sentenza è stata emessa in data 26 settembre 2013, il motivo 3.4 (formulato in termini di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione) è inammissibile.

Anche il motivo 3.3 è inammissibile.

Il fatto di cui si lamenta l'omesso esame deve avere ad oggetto un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza in senso storico-naturalistico, un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante (Cass. 06/09/2019, n. 22397; Cass. 03/10/2018, n. 24035; Cass. 08/09/2016, n. 17761; Cass., Sez. U., 23/03/2015, n. 5745; Cass. 08/10/2014, n. 21152; Cass. 04/04/2014, n. 7983; Cass. 05/03/2014, n. 5133) ed il fatto in questione deve essere decisivo; per potersi configurare il vizio è necessario che la sua considerazione avrebbe condotto a diversa decisione con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, in un rapporto di causalità fra la circostanza che si assume trascurata e la soluzione giuridica data (Cass. 13/06/2022, n. 19049; Cass., Sez. U., 08/04/2022, n. 11453); infine esso non deve essere stato esaminato dal giudice. Mentre, sia nel nuovo testo che nel vigore del vecchio testo del n. 5 dell' art. 360 c.p.c., è da considerare inammissibile una sostanziale richiesta di revisione del ragionamento decisorio del giudice, non potendo mai la Corte di cassazione procedere ad un'autonoma valutazione delle risultanze degli atti di causa; il vizio in questione non può consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, spettando soltanto al giudice di merito di individuare le fonti del proprio convincimento, controllare l'attendibilità e la concludenza delle prove, scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione, dando liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova (Cass. 28/09/2022, n. 28314).

Nel caso di specie, la ricorrente denuncia l'omesso esame del fatto che ??le spese riaddebitate da DG Usa a DG Srl per la prestazione dei servizi di promozione e di marketing e ritenute indeducibili dall'ufficio erano inscindibilmente connesse a quelle ritenute deducibili??, il che non è un fatto storico ma evidentemente una valutazione; il motivo mira infatti ad una sostanziale revisione delle conclusioni assunte dal giudice di merito che ha peraltro affrontato espressamente la questione laddove ha ritenuto di dover scindere tra le spese sostenute solo nell'interesse della DG Srl (deducibili) e quelle sostenute nell'interesse anche di altri (non deducibili); inoltre, posto che la CTR ha ritenuto non provata la congruità della ripartizione dei

costi, negando rilievo alla perizia e alla certificazione, il motivo non spiega la decisività del fatto omissivo.

6. Occorre quindi esaminare i motivi, indicati ai nn. 3.7 e 3.8 del ricorso, relativi al c.d. mark up, il margine di ricarico sui costi riversati da DG Usa a DG Srl, disconosciuto dalla CTR. La ricorrente deduce la nullità della sentenza sia per grave vizio motivazionale sia per la violazione e falsa applicazione dell' art. 110, comma 7, e dell' art. 9, comma 3, t.u.i.r., richiamando infine il capitolo delle Linee guida OCSE in tema di operazioni infragruppo.

6.1. I motivi, da trattare congiuntamente, sono fondati.

La CTR ha ritenuto inapplicabile il margine di guadagno (mark up) sulla base di due considerazioni e cioè che si sia in presenza di un cost sharing agreement, in considerazione del fatto che i componenti negativi di reddito sono addebitati soltanto parzialmente alla controllante DG Srl mentre in parte vanno anche a vantaggio di DG Industria; in secondo luogo, che ciò precluderebbe un riaddebito a titolo di mark up. Il principio cardine del transfer pricing è costituito dalla remunerazione delle operazioni intercorse tra parti correlate alle condizioni economiche che sarebbero state pattuite tra soggetti indipendenti.

La circolare ministeriale n. 32/80, più volte richiamata in atti, ha esaminato i contratti di servizi infragruppo, evidenziando come già all'epoca fosse frequente lo scambio di specifici servizi tra le varie consociate o tra la capogruppo e le singole affiliate e che in certi casi, poi, una serie considerevole di attività fosse accentrata presso la società capogruppo o una sua divisione, alla quale viene demandata la funzione esclusiva di prestare servizi alle varie unità dell'impresa.

In tali casi, in linea generale, in relazione al margine di utile a favore della consociata prestatrice del servizio, la circolare conveniva sul suo riconoscimento solo ??relativamente a quei servizi che costituiscono l'oggetto principale della sua attività??. Invece, ??il margine di utile non dovrebbe essere riconosciuto: a) per quei servizi che sono strettamente correlati alla struttura del gruppo, che non formano oggetto dell'attività istituzionale dell'impresa prestatrice e che non si traducono in prestazioni con un valore economico di mercato; b) per servizi che formalmente risultano prestati da una delle imprese collegate che agisce da "intermediaria" tra la consociata ed un'impresa indipendente effettiva prestatrice del servizio; c) per quei servizi riconducibili all'attività di direzione generale ed amministrativa resa dalla casa-madre??.

La circolare, poi, nell'ambito di tale categoria, ebbe a dare specifica rilevanza ai ??cost sharing arrangements??. accordi stipulati da varie unità del gruppo localizzate in Paesi diversi, in base ai quali i costi relativi alla ricerca, ma anche ad altri servizi disponibili all'interno del gruppo, sono distribuiti tra le varie consociate in relazione ai benefici che ciascuna unità può trarre dalla loro utilizzazione, evidenziando che in tali casi sarà ritenuta inammissibile la quota di contribuzione di ciascuna consociata corrisposta quale margine di utile per la società capogruppo, e ciò in quanto la distribuzione dei costi non è oggetto della sua attività istituzionale, affermando quindi che non sia compensabile l'attività della società madre per la distribuzione dei costi.

Le linee guida OCSE, a loro volta, in tema di contratti di servizio, prevedono sia che ??Quasi tutti i gruppi multinazionali stipulano degli accordi per fornire alle proprie entità una vasta gamma di

servizi amministrativi, tecnici, finanziari e commerciali. Detti servizi possono includere funzioni di gestione, di coordinamento e di controllo per l'intero gruppo. Il costo per la fornitura di tali servizi può essere sostenuto inizialmente dalla società madre, da uno o più membri del gruppo specificamente designati ("un centro servizi del gruppo") o da altre entità del gruppo. Un'impresa indipendente che ha bisogno di un servizio può acquisire lo stesso da un fornitore specializzato in quel tipo di servizi o farsene carico essa stessa (ossia, al proprio interno). Analogamente, un'entità di un gruppo multinazionale che necessita di un servizio può acquisirlo da una società indipendente o da una o più imprese associate facenti parte dello stesso gruppo multinazionale (ossia infragruppo) o può farsene carico essa stessa?? (par. 7.2) sia i cost sharing agreement, definiti come ??Un accordo sulla ripartizione dei costi è un contratto tra imprese per condividere apporti e rischi nel congiunto sviluppo, produzione od ottenimento di beni immateriali, beni materiali o servizi con l'obiettivo che tali beni immateriali, beni materiali o servizi creino benefici per l'attività d'impresa svolta da ciascuno dei partecipanti?? (par. 8.3).

Con riferimento ai primi, ??una volta stabilito che è stato prestato un servizio infragruppo si rende necessario, come per altri tipi di trasferimenti infragruppo, determinare se l'ammontare del pagamento sia stabilito sulla base del principio di libera concorrenza. Ciò significa che il pagamento per i servizi infragruppo dovrà essere quello che sarebbe stato effettuato e accettato tra imprese indipendenti, in circostanze comparabili. Pertanto, ai fini fiscali, dette transazioni non devono essere trattate in maniera differente dalle transazioni comparabili tra imprese indipendenti, semplicemente perchè le transazioni hanno luogo tra imprese associate?? (par. 7.19) e ??a seconda del metodo utilizzato per determinare un prezzo di libera concorrenza relativo ai servizi infragruppo, è necessario sapere se il prezzo debba essere tale da apportare un utile a vantaggio del fornitore del servizio. In una transazione di libera concorrenza, l'impresa indipendente è portata a imputare l'onere relativo ai servizi in maniera tale da realizzare un utile piuttosto che a fornire i servizi stessi a prezzo di costo. Per stabilire un prezzo di libera concorrenza, è altrettanto necessario considerare le alternative economiche a disposizione di colui cui viene fornito il servizio?? (par.7.35).

Ebbene, nel caso di specie, la CTR ha ritenuto sussistente un cost sharing agreement negando la contestazione della società, fondata sul fatto che le prestazioni per i costi riconosciuti erano state rese nel suo interesse esclusivo, e nel far questo ha valorizzato la circostanza che i costi le erano riaddebitati solo parzialmente, ma tale considerazione appare evidentemente contraddittoria con l'assunto, da essa stessa condiviso, di ritenere inerenti i soli costi per le prestazioni rese nell'interesse esclusivo della società, fatto posto a base dell'accertamento. E' infatti pacifico che si controverta sul mark up applicato ai costi riconosciuti come deducibili.

La CTR avrebbe dovuto esaminare la fattispecie previamente inquadrando il contratto di services alla luce di quanto dedotto dalle parti e poi verificare una delle cause di esclusione del mark up sulla base della natura della prestazione eseguita e del suo rapporto con l'attività della società erogante la stessa, alla luce peraltro del principio della remunerazione delle operazioni intercorse tra parti correlate alle condizioni economiche che sarebbero state pattuite tra soggetti indipendenti.

7. Occorre quindi esaminare i motivi relativi alle statuizioni rese in materia di costi dovuti in base al c.d. supply agreement.

I motivi 4.1 e 4.2 sono da esaminare congiuntamente e sono fondati.

Occorre brevemente evidenziare che la CTR, sul punto, ha confermato che i corrispettivi versati da DG Srl a DG Usa fossero costi indeducibili perchè non inerenti, essendo DG Srl mera licenziataria del marchio e poichè, nel caso di incremento del valore di esso, la stessa avrebbe dovuto corrispondere un maggior prezzo al titolare del marchio, escludendo poi alla luce di tale assunto la validità delle altre considerazioni della ricorrente (??venendo meno il requisito dell'inerenza, tutte le considerazioni della contribuente sono prive di consistenza??); in particolare si tratta delle osservazioni della contribuente in punto di transfer pricing, relative ad uno studio economico, che sarebbe contrastante con le linee guida OCSE, in quanto non relativo a imprese indipendenti ma a società appartenenti a gruppi multinazionali, e ad uno studio di mercato redatto dalla Price Waterhouse Coopers, che non terrebbe conto di alcuni parametri quali il ricarico medio, le funzioni svolte e i rischi assunti.

7.1. Premesse le considerazioni sopra esposte in tema di contratti infragruppo, questa Corte ha già avuto modo di affermare che i costi di promozione dei marchi possono essere inerenti anche all'attività di impresa del loro licenziatario per il fatto che anche il licenziatario può trarre un'utilità dal sostenimento di tali costi per l'incremento della propria attività commerciale, dovendo tale eventualità essere accertata in fatto, nelle singole fattispecie concrete (così Cass. 27/04/2012, n. 6548; Cass. 22/02/2013, n. 4518; Cass. 22/12/2014, n. 27198).

Pertanto, al par. 3, la CTR ha errato nel ritenere che i costi per il c.d. supporto pubblicitario fossero non inerenti essendo DG Srl era licenziataria del marchio e che nel caso di incremento del valore di esso la stessa avrebbe potuto dover corrispondere un maggior prezzo al titolare del marchio??, sull'assunto di fatto quindi di una sostanziale antieconomicità degli stessi (non rilevante invece, come visto, per valutare l'inerenza), peraltro formulata solo in via ipotetica, ma, da un lato, apoditticamente negando che il licenziatario del marchio possa avere un vantaggio dalla pubblicità del marchio, laddove la stessa CTR dava atto della percezione di royalties da parte di DG Usa e, dall'altro, obliterando lo specifico fatto (omissione censurata dalla odierna ricorrente espressamente col motivo 4.2) che DG Srl, pure non essendo il titolare, aveva assunto, nel contratto di licenza, l'obbligo di migliorare la notorietà del marchio e di procedere alla sua promozione.

Occorre appena precisare che la proposizione del motivo di cui all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 non è impedita dalla doppia decisione conforme perchè il giudizio di appello è iniziato prima dell'11 settembre 2012.

7.2. Dall'accoglimento dei primi due motivi deriva l'assorbimento degli ulteriori, in quanto la CTR, pur esaminando succintamente gli studi prodotti dalla società, nel caso di specie ha espressamente evidenziato che, venuta meno l'inerenza, tutte le considerazioni rimarrebbero prive di consistenza. In altri termini la CTR ha esaminato l'ulteriore documentazione solo nella premessa della ritenuta insussistenza della inerenza per il licenziatario, del resto coerente con la

considerazione che l'esclusione in toto della deducibilità di un costo postula una valutazione della sua non inerenza e non del suo non valore normale.

8. Con il quinto motivo la ricorrente si duole della violazione e falsa applicazione dell' art. 1, comma 2-ter, D.Lgs. n. 471 del 1997, che prevede che la sanzione di cui al comma 2 non si applichi qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati.

Il motivo è assorbito dall'accoglimento del ricorso.

9. Pertanto, in accoglimento dei motivi 3.7, 3.8, 4.1 e 4.2, assorbiti o rigettati gli altri nei termini di cui ai paragrafi precedenti, la sentenza va cassata e, in relazione ai motivi accolti, la causa va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia che deciderà, in diversa composizione, anche in merito alla richiesta della ricorrente di applicazione dello ius superveniens di cui all' art. 15 del D.Lgs. n. 158 del 2015 che prevede la rideterminazione della sanzione minima nella misura del 90 per cento.

P.Q.M.

accoglie i motivi 3.7, 3.8, 4.1 e 4.2 del ricorso; assorbiti i motivi 4.3, 4.4, 4.5, 4.6. e 5, rigetta o dichiara inammissibili gli altri motivi nei termini di cui in motivazione;

cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 24 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza