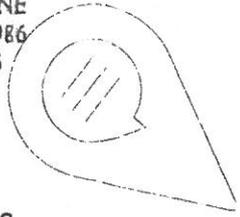


01279 15



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA



REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 9498/2009

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 1279

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

- Dott. CARLO PICCININNI - Presidente - Ud. 12/11/2014
- Dott. STEFANO BIELLI - Consigliere - PU
- Dott. ETTORE CIRILLO - Consigliere -
- Dott. STEFANO OLIVIERI - Consigliere -
- Dott. LAURA TRICOMI - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 9498-2009 proposto da:
 AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
 tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA
 presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
 STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

2014

contro

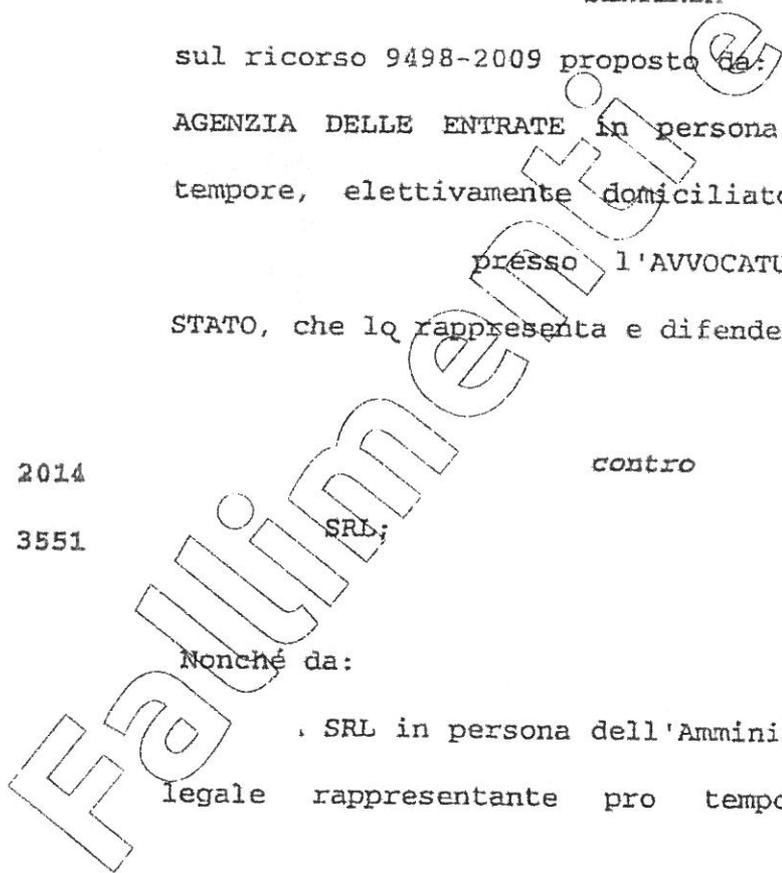
3551

SRL;

- intimato -

Nonché da:

. SRL in persona dell'Amministratore Delegato e
 legale rappresentante pro tempore, elettivamente



domiciliata in ROMA VIA , presso lo
studio dell'avvocato che la
rappresenta e difende unitamente all'avvocato
con procura notarile del Not. Dr.
in rep. n. 18108 del
30/04/2009;

- *controricorrente e ricorrente incidentale* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliata in ROMA VIA
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che la rappresenta e difende;

- *controricorrente al ricorso incidentale* -

avverso la sentenza n. 108/2008 della COMM.TRIB.REG.
di MILANO, depositata il 29/12/2008;

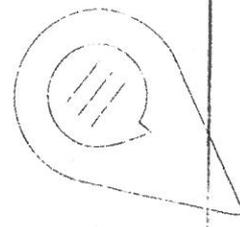
udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 12/11/2014 dal Consigliere Dott. LAURA
TRICOMI;

udito per il ricorrente l'Avvocato che ha
chiesto l'accoglimento del ricorso principale e il
rigetto del ricorso incidentale condizionato;

udito per il controricorrente l'Avvocato che
ha chiesto l'inammissibilità e il rigetto del ricorso
principale e l'accoglimento del ricorso incidentale;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per

l'accoglimento dei primi due motivi del ricorso principale, assorbiti gli altri ^{le} dichiarazione di inammissibilità del ricorso incidentale.



Fallimenti e Società.it

RITENUTO IN FATTO.

1. A conclusione di una verifica fiscale l'Agenzia delle entrate, sulla scorta delle conclusioni tratte nel proprio processo verbale di constatazione del 03.12.04, notificava alla società SRL due avvisi di accertamento per l'anno di imposta 2002:

A) n. RI per IRPEG ed IRAP, consistente nel disconoscimento di costi dell'ammontare complessivo di €.175.582,14, relativi ai seguenti rilievi:

- primo rilievo, dal Conto n. Royalties di licenza dal quale si evinceva la presenza di una royalty pari al 4,2% del fatturato a favore della SRL che non veniva ritenuta congrua dal verificatori per una serie di ragioni esposte nel p.v.c. e che veniva rideterminata nella misura del 2% calcolato sul medesimo valore preso a base di calcolo dalla società verificata, per cui il recupero a tassazione riguardava l'importo di €.150.142,00, ai sensi dell'art.110, comma 7, del DPR n.917/1986;

- secondo rilievo, dal Conto Carburante automezzi vendite, con cui veniva ripreso a tassazione l'importo di €.3.748,12 per schede carburanti prive del timbro del distributore o della firma di convalida, ai sensi degli artt. 3 e 4 del DPR n.444/1997;

- terzo rilievo, dal Conto Carburante automezzi costo lavoro, con cui veniva ripreso a tassazione l'importo di €.1.512,25 per schede carburanti prive del timbro del distributore o della firma di convalida, ai sensi degli artt. 3 e 4 del DPR n.444/1997;

- quarto rilievo, dal Conto Costi spediz. e dogan. Acq. l/c, con cui veniva ripreso a tassazione l'importo di €.1.625,00 per spese per spedizioni effettuate per inviare materiale da riparare o sostituire in garanzia alla collegata svizzera, sul presupposto che le spese di riparazione dei pezzi difettosi e le spese connesse erano da addebitare al produttore, ai sensi dell'art.109, comma 5, del DPR n.917/1986;

- quinto rilievo, dal Conto Sp. Viaggi /trasf. Alb. Rist costo lavoro, con cui veniva ripreso a tassazione l'importo di €.18.554,74 per rimborsi a piè di lista, la cui documentazione fiscale non era univocamente riferibile alla società, ai sensi dell'art.109, commi 1-5, del DPR n.917/1986;

B) n al fini dell'IVA di €.30.028,40 ex art.19, comma 1 del DPR n.633/1972 per imposta indebitamente detratta

sull'imponibile di €.150.142,00, relativo alla quota - parte delle *royalties* pagate dalla società contribuente e disconosciute dall'Ufficio ex art.110, comma 7, del DPR n.917/1986 con l'avviso sub A).

2. Gli atti Impositivi venivano Impugnati con separati ricorsi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano che, previa riunione, li accoglieva con la sentenza n.363/31/07, dando atto che la società aveva documentato la deducibilità dei costi.

In particolare per quanto atteneva la ripresa di parte delle *royalties* gravate sul conto economico, il giudice di primo grado affermava che, essendo sia la contribuente SRL (società erogante) che la (società beneficiaria delle *royalties*) soggetti residenti nel territorio nazionale, non poteva trovare applicazione il disposto di cui all'art.110, comma 7, del DPR n.917/86. Qualificava altresì come illegittimo il comportamento processuale dell'Amministrazione finanziaria laddove, nelle controdeduzioni presentate, aveva ritenuto, per giustificare la ripresa, di porre l'accento su l'antieconomicità del comportamento del contribuente richiamando l'art.9 del TUIR, ipotizzando una sorta di *transfer pricing* interno.

3. L'Agenzia delle entrate proponeva Impugnazione dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. Come si evince dallo "svolgimento del processo" della sentenza impugnata la Agenzia lamentava la erronea applicazione dell'art.110, comma 7, del TUIR, facendo osservare che la (società accertata) faceva parte di un gruppo multinazionale che, attraverso una catena di società controllanti, faceva capo, da ultimo alla con sede nello stato del Delaware (U.S.A.) in cui i redditi di impresa prodotti da società di capitali venivano sottoposti ad una tassa dell'8,7% contro il 36% dell'IRPEG in Italia. Resisteva la società contribuente.

L'appello veniva rigettato con la sentenza n. 108/37/08, depositata il 29.12.08 e notificata il 12.02.09.

4. Con tale decisione il giudice adito, dopo avere riportato tutti i rilievi formulati dall'Ufficio Impositore, affermava che l'appello era infondato ed andava respinto.

In particolare la CTR affermava che, contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia, lo Stato del Delaware non apparteneva alla categoria dei paradisi fiscali e che l'imposizione fiscale nel Delaware era sostanzialmente analoga a quella applicata in Italia, all'epoca del

fatti, per cui l'eventuale trasferimento nello Stato del Delaware dei redditi prodotti sul territorio nazionale, attraverso il meccanismo del *transfer pricing*, non poteva far conseguire alcun beneficio al gruppo.

5. Per la cassazione della sentenza della CTR ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate, affidato a quattro motivi. Resiste l'intimata società con controricorso e propone ricorso incidentale su due motivi, a cui la Agenzia resiste con controricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1.1. Con il primo motivo l'Agenzia lamenta l'*error in procedendo* ex art.360, comma 1 n.4, cpc, per omessa pronuncia in violazione dell'art.112 cpc in combinato disposto con l'art.1, comma 2, del DLGS n.546/1992, corredato dal prescritto quesito.

La ricorrente rimarca che hanno costituito oggetto dell'accertamento non solo i rilievi connessi al *transfer pricing*, ma anche gli altri rilievi presenti nell'avviso di accertamento n. [redacted] ai fini IRPEG ed IRAP, anch'essi travolti dall'integrale annullamento degli avvisi statuito dalla CTP. Richiamando i motivi svolti nel proprio appello, proposto per carenza di motivazione, la ricorrente si duole del fatto che il giudice di secondo grado abbia annullato l'intero accertamento affermando sinteticamente "L'appello della Agenzia delle entrate è infondato e va respinto, non prestandosi la sentenza impugnata a censura alcuna e che va quindi confermata" (fol.3 della sentenza), limitandosi poi ad esaminare solo i motivi di appello afferenti il primo rilievo.

1.2. Orbene tali rilievi sono stati indicati dalla CTR nella parte dello svolgimento del processo, rammentando che la CTP aveva accolto i ricorsi sul punto "dando atto che la ricorrente società aveva documentato la deducibilità dei costi secondo la normativa vigente ed in assenza di specifica contestazione da parte dell'Agenzia delle entrate", ma nella parte dei motivi della decisione non vi è alcuna pronuncia in merito, né la puntuale disamina dei motivi di appello.

1.3. Il motivo è fondato e va accolto.

1.4. La decisione del giudice di secondo grado che non esamini e non decida un motivo di censura della sentenza del giudice di primo grado è impugnabile per cassazione proprio per omessa pronuncia su un motivo di gravame (cfr. Cass. ord. n.11801/2013).

Nel caso in esame si riscontra una omessa pronuncia giacchè nessuno dei rilievi diversi dal *transfer pricing*, ed oggetto di autonomi motivi di gravame, è stato esaminato.

2.1. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la violazione di legge, ex art.360, comma 1 n.3, cpc., per violazione e falsa applicazione dell'art.110, comma 7, (già art.76, comma 5) del DPR n.917/1986, in combinato disposto con l'art.9 della convenzione tra il Governo della Repubblica Italiana ed il Governo degli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi o le evasioni fiscali, con protocollo e scambio di lettere, firmati a Roma il 17 aprile 1984 e l'art.1, paragrafi 7 ed 8, dell'annesso Protocollo, ratificati con L.11.12.1985 n.763.

Sostiene la ricorrente che la CTR ha errato nell'escludere la ricorrenza di una ipotesi di *transfer pricing*, sulla considerazione che la fiscalità in Italia nei confronti del soggetto Ivi residente non era superiore a quella applicabile al soggetto residente negli U.S.A., nonostante la verifica effettuata dalla Agenzia alla società contribuente SRL avesse rilevato che la stessa era controllata indirettamente da una società avente sede in Delaware (U.S.A.) e che le prestazioni corrispettive per le *royalties* pagate dalla società contribuente alla società controllante risultavano parzialmente non erogate o parzialmente antieconomiche rispetto all'attività di commercializzazione effettivamente svolta dalla società contribuente, sicchè il pagamento delle *royalties* aveva prodotto l'effetto di trasferire l'utile della controllata alla controllante, per cui l'Agenzia aveva recuperato parzialmente ad imposizione i costi dedotti a tale titolo dalla contribuente.

2.2. Il motivo è inammissibile e va respinto, per novità della questione posta, perchè non è pertinente al *thema decidendum*, non coglie la *ratio decidendi* e perchè pecca sotto il profilo della autosufficienza.

2.3. In prima battuta va rilevato che la ricorrente non ha riprodotto lo specifico motivo di appello, ma si è limitata a trascrivere la sintesi dello stesso che si rinvia nello "svolgimento del fatto" della sentenza impugnata (cfr fol. 26 del ricorso), ove è detto "In termini e con le forme di rito opponeva gravame l'Agenzia delle entrate deducendo la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art.110, comma 7, del TUIR facendo osservare che (società accertata) fa parte di un gruppo multinazionale che, attraverso una catena di società controllanti, fa capo, da ultimo alla ITW International Holding con sede nello Stato del Delaware USA) in

cui i redditi d'impresa prodotti da società di capitali vengono sottoposti ad una tassa dell'8,7% contro il 36% dell'IRPEG in Italia concludendo quindi che il Delaware possa essere considerato un paradiso fiscale conferendo dunque all'accertamento il requisito della legittimità e comunque contestando l'accertamento con riferimento alla già citata articolo 110, contestando altresì l'affermazione del primo giudice in ordine ad una supposta *mutatio libelli* provocata non già dall'Agenzia ma dal contribuente medesimo" (fol. 3 della sentenza). Tale prospettazione del motivo non può ritenersi integrata dalla tardiva trascrizione dei motivi di appello che la Agenzia ha operato nel controncorso al ricorso incidentale.

2.4. Orbene dalla lettura del secondo motivo la questione posta, e cioè se si applichi la disciplina del *transfer pricing* laddove il livello di imposizione fiscale delle società tra lo Stato italiano e lo Stato estero sia analogo, indipendentemente dal fatto che si sia comunque determinata una riduzione del reddito imponibile in Italia, non emerge e, dalla lettura della sentenza, non appare essere stata oggetto del giudizio di appello.

Al contrario la decisione risulta emessa - riformando la motivazione della sentenza di primo grado, che aveva escluso la applicazione della disciplina del *transfer pricing* sulla considerazione che le operazioni contestate erano intervenute tra due società con sede in Italia - nei limiti di quanto devoluto dall'Agenzia delle entrate, anche se, conclusivamente in modo sfavorevole alla stessa.

La CTR infatti ha accolto la tesi della riconducibilità delle operazioni alla società controllante americana ed ha considerato significati i rilievi dell'Agenzia in ordine ai diversi regimi fiscali ed agli effetti sugli imponibili, disattendendo però le conclusioni dell'Agenzia, sulla considerazione che tali regimi fiscali conducevano ad un analogo effetto impositivo, senza che si potesse ravvisare un più vantaggioso trattamento fiscale per le società nello Stato del Delaware e quindi un beneficio fiscale per il gruppo.

La decisione dunque si colloca all'interno di quanto devoluto con l'appello: quindi il motivo proposto dalla ricorrente esorbita dal *thema decidendum* e non coglie la *ratio* della decisione assunta.

La mancanza di tempestiva trascrizione del motivo di appello, inoltre, non consente a questa Corte di apprezzare in modo più approfondito la censura, per carenza di autosufficienza.

3.1. Con il terzo motivo, proposto in via subordinata, la ricorrente Agenzia deduce la nullità della sentenza ex art.360, comma 1 n.4, cpc, per violazione dell'art.36, comma 2 n.4, del DLGS n.546/1992 e dell'art.118 delle disp. att. cpc in combinato disposto con l'art.132 cpc, nonché con l'art.1, comma 2, del DLGS n.546/1992 e con l'art.14, comma 1, della L n.218/1995.

A parere della ricorrente la sentenza impugnata è da ritenersi nulla per l'estrema concisione della motivazione in diritto che non illustra il ragionamento interpretativo dell'ordinamento straniero e non menziona le norme di legge ed i principi di diritto applicati nella fattispecie per fondare la decisione, secondo la quale il livello di imposizione fiscale della società con sede nello Stato del Delaware è da considerarsi analogo a quello dello Stato Italiano.

3.2. Anche il terzo motivo è inammissibile e va respinto.

3.3. Premesso il seguente condiviso principio "Il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure espressamente e tassativamente previste dall'art. 360, primo comma, cod. proc. civ., deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi. Pertanto, nel caso in cui il ricorrente lamenti l'omessa pronuncia, da parte dell'impugnata sentenza, in ordine ad una delle domande o eccezioni proposte, non è indispensabile che faccia esplicita menzione della ravvisabilità della fattispecie di cui al n. 4 del primo comma dell'art. 360 cod. proc. civ., con riguardo all'art. 112 cod. proc. civ., purché il motivo rechi univoco riferimento alla nullità della decisione derivante dalla relativa omissione, dovendosi, invece, dichiarare inammissibile il gravame allorché sostenga che la motivazione sia mancante o insufficiente o si limiti ad argomentare sulla violazione di legge." (Cass. SS.UU. sent. n.17931/2013), va rilevato che la sentenza impugnata, sulla questione del *transfer pricing*, entra nel merito dei motivi di appello proposti dalla Agenzia, come già ricordato sub 2.2. e ss., e la stessa ricorrente, nell'articolare la doglianza, parla di "estrema concisione della motivazione" e non già di omessa motivazione.

3.4. È opportuno rammentare che il vizio di omessa pronuncia, fatto valere a norma dell'art. 360, comma 1 n. 4, cpc implica la completa omissione del provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto e si traduce in una violazione dell'art. 112 cod. proc. civ.,

mentre il vizio di motivazione ex art. 360, comma 1 n. 5, cpc, presuppone l'esame della questione oggetto di doglianza da parte del giudice di merito, seppure se ne lamenti la soluzione in modo giuridicamente non corretto ovvero senza adeguata giustificazione (cfr. Cass. sent. n.13886/2014), proprio come avviene nel caso in esame: da ciò discende pertanto l'inaammissibilità del motivo.

4.1. Con il quarto motivo, proposto in via ancor più gradata, la ricorrente lamenta la violazione di legge ex art.360, comma 1 n.3, cpc, per violazione dell'art.14, comma 1, e dell'art.15 della L. n.218/1995 in combinato disposto con l'art.110, comma 7, del DPR n.917/1986 nonché con il sistema impositivo dello Stato del Delaware (U.S.A.) e con quello federale degli Stati Uniti di America. A corredo formula il quesito di diritto.

Sostiene la ricorrente l'illegittimità della sentenza impugnata, che, violando le norme sull'interpretazione normativa del sistema giuridico straniero collegato alla fattispecie italiana, ha applicato alla fattispecie concreta un'inesistente e diversa norma, per cui l'imposizione fiscale minima dello Stato del Delaware (U.S.A.) per qualsiasi società è del 35%, a fronte di un'aliquota del 36% in Italia per società a responsabilità limitata, laddove, in ragione dell'applicazione delle disposizioni normative citate, l'imposizione massima dello Stato del Delaware per una società *Incorporated* è dell'8,7% a fronte di un'aliquota del 36% in Italia per società a responsabilità limitata.

4.2. Il quarto motivo, proposto in via gradata, è infondato.

4.3. Va rilevato che nel caso in esame non ricorre la violazione delle disposizioni di legge richiamate.

La L. n.218/1995 riguarda i casi di diretta applicazione della legge straniera in Italia e prevede all'art.14, comma 1, "Conoscenza della legge straniera applicabile." - 1. *L'accertamento della legge straniera è compiuto d'ufficio, dal giudice. A tal fine questi può avvalersi, oltre che degli strumenti indicati dalle convenzioni internazionali, di informazioni acquisite per il tramite del Ministero di grazia e giustizia; può altresì interpellare esperti o istituzioni specializzate.* - ed all'art. 15 "Interpretazione e applicazione della legge straniera." - 1. *La legge straniera è applicata secondo i propri criteri di interpretazione e di applicazione nel tempo.* -.

Nel caso in esame la CTR non è stata chiamata a dare diretta applicazione alla legislazione americana in materia fiscale, ma, su sollecitazione della Agenzia delle entrate, a confrontare il trattamento

fiscale della società corrente nel Delaware rispetto a quello della società italiana e ad utilizzarlo come elemento di fatto per compararne, in concreto e con riferimento alla specifica vicenda, gli effetti nell'ambito di un più complesso quadro probatorio, costituito dal "valore normale" delle *royalties*, dalla qualità dei rapporti di controllo e dalla incidenza sul reddito della società verificata delle operazioni ricondotte nell'ambito del *transfer pricing*, per cui la contestata violazione di legge non ricorre e la censura avrebbe potuto essere proposta al più come vizio motivazionale.

5.1. Si deve passare ora all'esame delle questioni poste dalla società intimata, ricorrente in via incidentale.

5.2. La società intimata in via subordinata rispetto alla domanda di rigetto del secondo motivo di ricorso, ha presentato la richiesta di rinvio pregiudiziale ex art.234 del Trattato CE, assumendo un contrasto tra l'art.76, commi 2 e 5, nonché l'art.9, comma 3, del TUIR con gli artt. 5, 12 e 43 del medesimo Trattato CE, ove lo stesso art.76 sia interpretato nel senso che sia possibile la sua applicazione a prescindere dal concreto ottenimento - da parte dell'impresa residente - di un vantaggio fiscale derivante dalla pattuizione di prezzi di trasferimento infra-gruppo diversi da quelli di mercato.

5.3. La richiesta è assorbita dalla declaratoria di inammissibilità del secondo motivo.

5.4. La società contribuente ha proposto anche ricorso incidentale condizionato.

5.4.1. Con il primo motivo la ricorrente lamenta la inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio, innanzi alla CTR per violazione del divieto della c.d. *mutatio libelli* e per violazione del divieto dello *ius novorum* in sede di gravame e formula il seguente quesito " In via incidentale condizionata, dica la Suprema Corte di Cassazione se l'Ufficio ha violato sia il divieto di *mutatio libelli* (nella parte in cui ha riproposto in sede di gravame le argomentazioni circa la sussistenza dei requisiti per applicare le norme in tema di *transfer pricing* interno), sia il divieto della *ius novorum* (nella parte in cui ha proposto - per la prima volta in sede di appello - la questione se lo Stato del Delaware sia, di fatto, un paradiso fiscale e ciò al fine di applicare le norme in tema di *transfer pricing* esterno) e se - quindi - l'impugnata sentenza ha errato nel <rigettare> l'appello erariale, dovendo - quest'ultimo - essere dichiarato inammissibile".

5.4.2. Con il secondo motivo la società contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art.76, comma 5 del DPR n.917/1986, in relazione all'art.62 del DLGS n.546/1992 e dell'art.360, comma 1 n.3, cpc, nonché la omessa motivazione su un punto decisivo della controversia concernente l'inapplicabilità dell'art.76, comma 5, del DPR n.917/1986 alla fattispecie *de qua*.

La contribuente, dopo aver premesso che il ricorso in primo grado era stato proposto sostenendo l'inapplicabilità dell'art.76, comma 5, cit. per carenza del requisito soggettivo in quanto le società coinvolte (SRL e SRL) erano entrambe residenti nel territorio italiano, argomento accolto dalla CTP, ricorda di avere coltivato tale argomento nelle controdeduzioni. In proposito quindi si duole del fatto che la CTR abbia implicitamente rigettato tale eccezione. Formula a corredo i quesiti richiesti.

5.4.3. La pronuncia di inammissibilità del secondo e del terzo motivo e di inammissibilità del quarto motivo del ricorso principale assorbe il ricorso incidentale condizionato.

6. Conclusivamente il ricorso va accolto sul primo motivo, inammissibili i motivi secondo e terzo, infondato il quarto ed assorbito il ricorso incidentale condizionato: la sentenza impugnata va cassata nei limiti del motivo accolto e rinviata alla CTR della Lombardia in altra composizione per il riesame e la statuizione sulle spese di legittimità.

P.Q.M.

La Corte di cassazione,

- accoglie il ricorso, sul primo motivo, inammissibili i motivi secondo e terzo, infondato il quarto ed assorbito il ricorso incidentale condizionato;
- cassa la sentenza impugnata nei limiti del motivo accolto e rinvia alla CTR della Lombardia in altra composizione per il riesame e la statuizione sulle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, camera di consiglio del 12 novembre 2014.

Il Consigliere estensore
 (Laura Tricomi)

Il Presidente
 (Carlo Piccinini)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
 AL 26 GEN 2015

Il Funzionario Giudiziario
 Marcello Baragona



Il Funzionario Giudiziario
 Marcello BARAGONA

R.G.N. 9498/2009
 Cons. est. Laura Tricomi