
Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) - Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) - Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato).

Sentenza fondata su più ragioni autonome ed omessa impugnazione di una di esse: la conseguenza è l'inammissibilità per difetto di interesse.

Qualora la sentenza del giudice di merito si fondi su più ragioni autonome, ciascuna delle quali logicamente e giuridicamente idonea a sorreggere la decisione, l'omessa impugnazione, con ricorso per cassazione, anche di una sola di tali ragioni, determina l'inammissibilità, per difetto di interesse, anche del gravame proposto avverso le altre. E' di tutta evidenza, infatti, che l'eventuale accoglimento del ricorso, con riferimento agli altri motivi, non inciderebbe sulla ratio decidendi non censurata, per cui l'impugnata sentenza resterebbe pur sempre fondata, del tutto legittimamente, su di essa.

Cassazione civile, sezione quinta, sentenza del 16.4.2014, n. 8847

...omissis...

2. I motivi suesposti sono inammissibili.

2.1. Va, difatti, premesso - in proposito - che l'impugnata sentenza ricostruisce, in fatto, con estrema precisione ed in maniera analitica, le complesse vicende che avevano portato all'acquisizione, da parte della TAL, di un ramo di azienda della Fiat s.p.a., relativo alla gestione dei servizi logistici. A seguito di tale cessione, la TAL rilevava, invero, la gestione della logistica automotiva della Fiat s.p.a. la quale, peraltro, imponeva alla TAL - condizionandone la prosecuzione del rapporto - di avvalersi, nella prestazione

di tale servizio, del know how posseduto, in materia, dal gruppo inglese TNT, nel quale la TAL avrebbe dovuto rimanere inserita, ai fini della migliore gestione del servizio acquisito.

2.2. In forza del contratto in data 1.4.1994, pertanto, la consociata inglese CLE forniva alla TAL la consulenza relativa all'organizzazione e alla messa a punto del sistema per l'approvvigionamento e la movimentazione dei materiali (ricambi auto, componenti varie, ecc.), all'aggiornamento del personale dipendente, ed all'intera organizzazione contabile, compresi i rapporti con il sistema assicurativo, inerente al ramo di attività della Fiat s.p.a. acquisito dalla TAL.

2.3. A fronte di tale complessa operazione, l'Ufficio - muovendo dalla pretesa genericità delle indicazioni risultanti dalle fatture suindicate, e reputando generica anche l'indicazione dell'oggetto del contratto dell'1.4.1994, quanto ai servizi asseritamente resi dalla CLE a favore della TAL - fin dal primo grado del giudizio inquadrava il rapporto tra le due società nella tematica del transfer pricing, che consente, nei rapporti tra società infragruppo, di trasferire - mediante la fissazione di prezzi inferiori o superiori al valore dei beni o servizi ricevuti dalla società italiana da parte della consociata estera - gli utili societari in altri Paesi, onde sottrarli all'imposizione fiscale in Italia a favore di tassazioni estere inferiori. Per tale ragione - rilevava l'Amministrazione finanziaria - il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, comma 5 (ora art. 110, comma 7), nel prevedere che i componenti derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, le quali direttamente o indirettamente controllano l'impresa o ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società controllante l'impresa nazionale, sono valutati in base al "valore normale" dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni ricevuti, determinato ai sensi dell'art. 9, del medesimo D.P.R., fissa una clausola antielusiva, finalizzata proprio ad evitare siffatte operazioni poste in essere nei rapporti tra società appartenenti allo stesso gruppo, ai fini di elusione di imposta.

2.3. Alle deduzioni suesposte, la CTR ha dato ampia ed articolata risposta, escludendo che la mera, pretesa, genericità dei dati risultanti dalle fatture in contestazione, tenuto conto del fatto che le relative operazioni traevano origine dalle pattuizioni negoziali intercorse a monte tra la TAL e la CLE, potesse evidenziare la dedotta natura elusiva di tali operazioni, nonchè dello stesso contratto dell'1.4.1994. E ciò per diversi ordini di ragioni, puntualmente esposte nell'impugnata sentenza (v. in particolare le pp. 12-14).

2.3.1. Ed invero, osserva la CTR che la natura elusiva di tale contratto sarebbe esclusa dalla considerazione che esso trae la propria ragione giustificativa dalla pretesa della Fiat s.p.a. - soggetto terzo rispetto al gruppo TNT, cui appartiene la CLE e, pertanto, del tutto estraneo agli interessi fiscali dello stesso gruppo - che la società italiana si avvallesse dell'esperienza e del know how, acquisiti dal gruppo inglese. Il che varrebbe inequivocabilmente ad escludere che la pattuizione di prestazioni di servizi, di cui al contratto dell'1.4.1994, sia stata posta in essere per finalità di elusione fiscale.

2.3.2. D'altro canto, rileva la CTR, la pratica del "cost sharing agreement", cui le multinazionali hanno, ormai da tempo, dato corso - e che si fonda sulla ripartizione proporzionale dei costi dell'attività posta in essere da una delle società del gruppo, relativa ad assistenza tecnica, ricerca, ed altro, tra tutte le altre società che, a vario titolo, beneficiano dei servizi connessi a tali funzioni - sarebbe stata ritenuta ammissibile, e non in contrasto con la normativa fiscale italiana, anche dalla stessa Amministrazione finanziaria, con la circolare del

22.9.1989.

2.3.3. Inoltre, a parere del giudice di appello, neppure la determinazione del corrispettivo del servizio di consulenza, stabilito in una percentuale dei ricavi annualmente conseguiti dalla TAL, potrebbe, di per sè, essere considerata improntata a finalità elusive, posto che una analitica determinazione di tale corrispettivo sarebbe stata oltremodo difficile, attesa la varietà e molteplicità delle prestazioni rese dalla CLE nei confronti della TAL. E per tale ragione, ad avviso della CTR, la descrizione e documentazione analitica delle prestazioni di consulenza - richiesta dall'Ufficio - sarebbe stata, per un verso, impossibile, attesa la loro molteplicità e complessità, per altro verso, inutile, considerato che il compenso per tale attività era stato determinato dalle parti in misura forfettaria.

2.3.4. A tutte le ragioni suindicate, andrebbe - dipoi - soggiunta, a parere della CTR, la considerazione dell'assoluta verosimiglianza, sul piano logico prima ancora che giuridico, della circostanza che una società appena costituita, come la TAL, sia stata nell'impossibilità di organizzare ex novo un efficiente servizio di logistica, a seguito dell'acquisizione del relativo ramo di azienda Fiat, senza ricorrere al know how di altre società del gruppo, le quali avevano già avuto modo di realizzare la stessa esperienza aziendale in altri Paesi. Sicchè l'operazione negoziale posta in essere dai contraenti, nella pattuizione dell'1.4.1994, troverebbe giustificazione in una specifica strategia imprenditoriale, diversa dalla mera finalità di elusione fiscale (abuso del diritto).

2.4. Orbene, da tutto quanto suesposto, risulta del tutto evidente che l'impugnata sentenza di appello fonda la decisione di conferma della sentenza di prime cure, reiettiva delle ragioni poste dall'Ufficio a fondamento degli atti impositivi, su una pluralità di ragioni: 1) esistenza e carattere non elusivo del contratto di consulenza in data 1.4.1994; 2) compatibilità dell'operazione posta in essere con la normativa fiscale italiana, desunta anche da una risoluzione della stessa Amministrazione finanziaria; 3) carattere non elusivo del corrispettivo, così come determinato dalle parti; 4) logicità e finalizzazione dell'operazione negoziale ad una precisa strategia aziendale, che ne esclude la finalizzazione ad un intento elusivo; 5) impossibilità ed inutilità di una analitica documentazione dei costi connessi a tale operazione.

2.5. Ebbene, a fronte del complesso impianto motivazionale della decisione impugnata, fondata su una pluralità di rationes decidendi, il ricorso per cassazione si incentra esclusivamente sulle dedotte mancanze formali delle fatture in contestazione, e sulla pretesa insufficienza della documentazione posta a fondamento dei costi per i servizi in questione, ai fini delle imposte dirette, e della detraibilità dell'IVA versata in relazione alle stesse operazioni.

Il ricorso, pertanto, non incide in alcun modo sulla più ampia e decisiva problematica, involgente, tra l'altro, le complesse tematiche - peraltro, introdotte dallo stesso Ufficio fin dal giudizio di primo grado - relative alla dedotta sussistenza del c.d. transfer pricing e del c.d. abuso del diritto, la cui risoluzione in senso sfavorevole alle tesi dell'Amministrazione - sulla scorta delle diffuse argomentazioni suindicate - ha comportato il rigetto dell'appello da quest'ultima proposto.

2.6. Orbene, secondo il costante insegnamento di questa Corte, qualora la sentenza del giudice di merito si fondi su più ragioni autonome, ciascuna delle quali logicamente e giuridicamente idonea a sorreggere la decisione, l'omessa

impugnazione, con ricorso per cassazione, anche di una sola di tali ragioni, determina l'inammissibilità, per difetto di interesse, anche del gravame proposto avverso le altre. E' di tutta evidenza, infatti, che l'eventuale accoglimento del ricorso, con riferimento agli altri motivi, non inciderebbe sulla ratio decidendi non censurata, per cui l'impugnata sentenza resterebbe pur sempre fondata, del tutto legittimamente, su di essa (cfr., in tal senso, Cass. S.U. 16602/05; Cass.S.U. 7931/13; Cass. 21431/07; 3386/11; 22753/11).

2.7. Da tutto quanto suesposte discende, pertanto, che, non avendo l'Agenzia delle Entrate impugnato proprio le ragioni decisive poste a fondamento della decisione di appello, le censure suesposte devono essere dichiarate inammissibili.

3. Il ricorso per cassazione dell'Agenzia delle Entrate non può, di conseguenza, che essere rigettato, con conseguente condanna della ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, nella misura di cui in dispositivo.

p.q.m.

La Corte Suprema di Cassazione;

rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 18.000,00, oltre ad Euro 200,00 per esborsi ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 25 febbraio 2014.

Depositato in Cancelleria il 16 aprile 2014