

---

Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) – Silvio BOLOGNINI (Professore straordinario di Filosofia del diritto) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) – Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - 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) – Francesco FIMMANO' (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) – Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) – Francesca PROIETTI (Magistrato) – Serafino RUSCICA (Consigliere parlamentare, Senato della Repubblica) - 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, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) – Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato).

---

## **È legittima la motivazione della sentenza di secondo grado per *relationem* a quella di primo grado?**

*La motivazione della sentenza di secondo grado per relationem a quella di primo grado è legittima a condizione che fornisca, comunque, sia pure sinteticamente, una risposta alle censure formulate nell'atto di appello, attraverso un iter argomentativo desumibile dalla integrazione della parte motiva delle due sentenze di merito; in altri termini a condizione e il giudice di appello dimostri in modo adeguato di avere valutato criticamente sia la pronunzia censurata che le censure proposte.*

**Cassazione civile, sezione tributaria, sentenza del 3.10.2014, n. 20911**

*...omissis...*

1. Le cause, aventi ad oggetto distinte impugnazioni proposte avverso la medesima sentenza della CTR della Lombardia in data 5.12.2007 n. 92, debbono essere riunite ex art. 335 c.p.c.

1.1. Il ricorso proposto dalla Agenzia delle Entrate in quanto cronologicamente successivo a quello proposto dalla società, doveva essere proposto come ricorso incidentale nel giudizio pendente (stante il principio di unità del giudizio di impugnazione ex art. 333 c.p.c., secondo cui tutte le impugnazioni successive alla prima, che determina la pendenza del processo, debbono essere esaminate e decise simultaneamente nell'unico giudizio), tuttavia per costante giurisprudenza di questa Corte il vizio di nullità formale rimane sanato laddove, come nel caso di specie, la duplice pendenza di lite sia tempestivamente portata a conoscenza del Giudice ai fini della riunione delle cause ex art. 335 c.p.c. (cfr. Corte Cass. SU 7.7.2009 n. 15843) e l'atto rivesta tutti i requisiti formali ed anche temporali, per essere convertito in ricorso incidentale, essendo stato notificato l'atto nel termine perentorio prescritto dall'art. 370 c.p.c. (cfr. Corte Cass. 3<sup>a</sup> sez. 22.10.2004 n. 20593; id. sez. lav. 30.12.2009 n. 27887; id. 3<sup>a</sup> sez. 21.12.2011 n. 27898).

2. Con il primo ed il secondo motivo la società deduce violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 11, 12, 18, 53 e 54, nonché dell'art. 324 c.p.c., rispettivamente, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ed all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

2.1. La società ipotizza che non sia applicabile alla Agenzia delle Entrate la disposizione processuale tributaria del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 11, secondo cui la legittimazione processuale spetta alternativamente all'Ufficio che ha emesso l'atto impositivo impugnato, ovvero al sovraordinato Ufficio del contenzioso della Direzione regionale o compartimentale, con la conseguenza che, essendo stato proposto l'appello incidentale dalla "Direzione Regionale Lombardia - Ufficio del Contenzioso Tributario" in rappresentanza dell'Ufficio di Rho, senza che quest'ultimo avesse rilasciato all'Ufficio sovraordinato alcuna procura, l'appello incidentale (che investiva il capo della sentenza di prime cure concernente la deducibilità dei costi per Euro 140.911,00 risultanti dalle schede contabili "C. PC" e "C.") avrebbe dovuto essere dichiarato inammissibile dalla CTR con conseguente passaggio in giudicato della decisione di prime cure in relazione al capo concernente la deducibilità dei costi in questione.

2.2. I motivi superano il vaglio di ammissibilità, sebbene con essi venga impugnata una statuizione della CTR favorevole nel merito alla società contribuente (avendo i Giudici di appello confermato sul punto la decisione di prime cure), in quanto l'accoglimento della censura relativa al dedotto vizio di nullità processuale, determinerebbe il passaggio in giudicato del relativo capo di sentenza della CTP, paralizzando definitivamente l'accesso in sede di legittimità al ricorso incidentale proposto dalla Agenzia delle Entrate avente ad oggetto unicamente la predetta statuizione di conferma della CTR. 2.3 I motivi sono palesemente infondati.

2.4. La norma del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 11, comma 2, deve, infatti, essere interpretata alla stregua del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 62, comma 2, che ha attribuito alla Agenzia delle Entrate (ente dotato di personalità giuridica di diritto pubblico con autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria: D.Lgs.

n. 300 del 1999, art. 61, commi 1 e 2; art. 1, comma 1, e art. 13, comma 1, Statuto, approvato con delibera CD in data 13.12.2000 n. 6) tutte le competenze già esercitate dal Dipartimento delle Entrate del Ministero delle Finanze, con facoltà di avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato (D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 72).

L'Agenzia è articolata in uffici centrali e periferici, regionali e provinciali (a loro volta articolati in strutture di vertice ed uffici dipendenti), secondo le disposizioni del regolamento di amministrazione adottato con delibera CD. del 30.11.2000 n. 4 (art. 2, comma 2; art. 4, comma 1; art. 5), secondo criteri organizzativi che combinano l'applicazione del principio di competenza (territoriale e per valore) con i principi gerarchico (fondato su rapporti di sovra e subordinazione: art. 11, comma 1, lett. c), Statuto) e di sussidiarietà (art. 1, comma 1, lett. d) reg. amm.).

Tanto premesso e considerato che la legge attribuisce i poteri rappresentativi dell'ente pubblico – tra cui quello di stare in giudizio – in via esclusiva al Direttore Generale (D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 68, comma 1; art. 6, comma 1 Statuto), ne segue che la legittimazione processuale dei titolari degli Uffici periferici può trovare fonte, o in una specifica attribuzione ex lege, o in via generale nelle norme organizzative dell'ente pubblico (Statuto o regolamento di amministrazione) o ancora in una delega specificamente conferita dal Direttore Generale.

La gestione del contenzioso risulta attribuita a tutte le strutture "periferiche" sia di vertice che meramente operative: - le Direzioni regionali e le Direzioni provinciali delle Province autonome di Trento e Bolzano, che sono "strutture di vertice", infatti, oltre a funzioni di direzione e di coordinamento svolgono anche "attività operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento, della riscossione, e del contenzioso" (art. 4, comma 3, reg. amm.: peraltro con riferimento alle imprese che dichiarano volumi di affari superiori ad Euro 100.000.000,00 l'affidamento del contenzioso a tali strutture periferiche di vertice ha trovato, successivamente, fonte diretta nella legge: D.L. 29 novembre 2008, n. 185, conv. in L. n. 2 del 2009, art. 27, comma 14, lett. e) "gestione del contenzioso relativo a tutti gli atti di competenza delle strutture stesse"); - presso le altre Direzioni provinciali (articolate negli "uffici territoriali", nell'"ufficio controlli" e nell'"ufficio legale") "l'ufficio legale tratta il contenzioso di tutta la direzione provinciale" (art. 5, comma 3 del reg. amm.).

Tale disciplina normativa trova ulteriore conferma nell'articolazione degli uffici a livello centrale e periferico, determinata con "disposizioni interne" conformate alle "esigenze della conduzione aziendale" (D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 66, comma 3), dettate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in data 23.2.2001 n. 36122 pubblicato in GU n. 151/2001, (il quale riveste il carattere di fonte interpretativa privilegiata dell'assetto organizzativo degli uffici disposto con le fonti normative di rango primario e secondario sopra richiamate, pur non avendo esso natura regolamentare e quindi non potendo dare luogo a vizio di violazione di legge, la competenza a deliberare i regolamenti è, infatti, rimessa dal D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 68, comma 2, al Comitato direttivo – ora di gestione –, ed analogamente dispone l'art. 7, comma 1, lett. a) della Statuto): il provvedimento direttoriale, illustrando nelle premesse i criteri direttivi di

organizzazione, prevede, tra l'altro che "Le Direzioni regionali esercitano funzioni di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo nei confronti degli uffici, curano i rapporti con gli enti pubblici locali e svolgono attività operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento e del contenzioso", specificando poi alla lett. B, punto 14, che le Direzioni regionali sono strutturate in Settori ed Uffici, tra cui il "Settore accertamento" nell'ambito del quale è istituito l'ufficio "Controlli fiscali e Verifiche ed altre indagini tributarie nei confronti dei contribuenti" nonché l'ufficio "Contenzioso tributario" cui è affidata tra l'altro la "rappresentanza dinanzi alle Commissioni tributarie regionali" (dunque in grado di appello, e quindi anche in sostituzione degli uffici provinciali periferici che hanno emesso l'avviso di accertamento opposto).

2.5. Questa Corte è intervenuta a precisare, al riguardo, che l'assunzione in via esclusiva da parte dell'Agenzia della gestione del contenzioso nelle fasi di merito, già attribuita dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 10 ed 11, agli uffici periferici del Dipartimento delle entrate, è caratterizzata dalla nuova realtà ordinamentale e dal conferimento della capacità di stare in giudizio agli uffici periferici dell'Agenzia, in via concorrente ed alternativa rispetto al direttore, ove per Uffici periferici debbono intendersi, come visto, tutte le articolazioni regionali e provinciali distinte dalle Direzioni Centrali individuate nell'art. 3 del regolamento di amministrazione (cfr. Corte Cass. Sez. U, Sentenza n. 3116 del 14/02/2006; id. Sez. U, Sentenza n. 3118 del 14/02/2006).

La sostanziale identità della posizione rivestita nel processo tributario dagli uffici del Ministero e dagli uffici della Agenzia delle Entrate trova, peraltro, chiaro riscontro nella espressa devoluzione ai Direttori delle strutture di vertice centrali e regionali della Agenzia dei "poteri e delle competenze già attribuiti da norme di legge o di regolamento ai Direttori centrali e regionali del Dipartimento delle Entrate" ed, analogamente, nella attribuzione ai dirigenti degli uffici locali della Agenzia dei "poteri e delle competenze dei dirigenti degli uffici delle entrate e dei preesistenti uffici distrettuali delle imposte dirette, provinciali dell'imposta sul valore aggiunto e del registro" (art. 7, comma 1 reg. amm.).

2.6 Ne segue da un lato che la legittimazione processuale degli uffici periferici dell'Agenzia delle entrate trova fondamento nelle norme del "regolamento di amministrazione" n. 4/2000, adottato ai sensi del D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 66, dovendo in conseguenza riconoscersi agli "uffici periferici" dell'Agenzia fiscale la posizione di parte processuale e l'accesso diretto alla difesa davanti alle commissioni tributarie, permanendo la vigenza del D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 10 e 11, (cfr. Corte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 6338 del 10/03/2008); dall'altro che gli "uffici periferici" dell'Agenzia delle entrate, legittimati attivamente e passivamente a stare in giudizio -nei limiti delle loro attribuzioni- dinanzi alle commissioni tributarie, possono essere rappresentati tanto dal rispettivo direttore, quanto da altra persona da lui delegata (cfr. Corte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3058 del 08/02/2008; id. Sez. 5, Sentenza n. 14815 del 05/07/2011; id. Sez. 5, Sentenza n. 6691 del 21/03/2014).

2.7. Tale il quadro normativo di riferimento va disattesa la tesi sostenuta dalla società ricorrente secondo cui: a) l'Ufficio periferico regionale di vertice, sovraordinato (DRE), non avrebbe potuto avocare a sé la gestione

del contenzioso (tanto più nel caso in cui la controversia assuma i caratteri della "questione rilevante" o si riferisca a contribuente con elevato volume di affari ai sensi del D.L. n. 185 del 2008), costituendosi in grado di appello in luogo dell'Ufficio periferico provinciale che aveva emesso l'atto impositivo; b) l'Ufficio territoriale di Rho (che era stato parte nel giudizio di primo grado) avrebbe, eventualmente, dovuto conferire una specifica "procura" alla Direzione regionale delle entrate (DRE).

E' appena il caso di rilevare in proposito come i rapporti organizzativi interni tra uffici dell'Agenzia delle Entrate, ente pubblico istituzionale, non si atteggiavano come i rapporti di tipo intersoggettivo, non essendo dotate le singole articolazioni dell'ente di autonoma personalità giuridica, e dunque non è neppure astrattamente ipotizzabile un "negoziato di procura" volto al conferimento della rappresentanza processuale tra detti uffici, potendo al più configurarsi un rapporto delegatorio avente ad oggetto l'esercizio di specifiche attività - nel caso in cui l'Ufficio sovraordinato deleghi l'Ufficio subordinato a svolgere attività di competenza del delegante - ovvero il compimento di singoli atti nell'ambito dello stesso Ufficio (similmente alla delega c.d. burocratica conferita dal direttore titolare dell'ufficio ad un impiegato subordinato). Nel caso di specie, tuttavia, non si è verificato alcun trasferimento di poteri attuato mediante schema delegatorio, atteso che - come è stato evidenziato - alle Direzioni regionali è demandata la competenza della gestione del contenzioso avanti le Commissioni tributarie regionali.

I primi due motivi sono pertanto infondati, e la eccezione di giudicato interno va in conseguenza rigettata.

3. Con il terzo motivo la società deduce il vizio di nullità processuale ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in quanto la CTR avrebbe violato il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ex art. 112 c.p.c., fondando la decisione sull'accertamento negativo dell'acquisto in proprietà dei beni immateriali (brevetti, know-how) in quanto non desumibile dalla impostazione di bilancio, quando tale questione non era stata oggetto di discussione tra le parti.

Analogha censura viene formulata con il quarto motivo, ma in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

3.1. Il quarto motivo è inammissibile per errore sul parametro del vizio di legittimità: la censura ha, infatti, per oggetto esclusivamente la verifica di conformità ai limiti imposti dalla norma processuale dell'attività svolta dal Giudice di merito, rimanendo estranea all'oggetto del sindacato, pertanto, la violazione di norme di diritto sostanziale, peraltro neppure indicate in rubrica. Il terzo motivo si palesa, invece, infondato.

3.2. Premesso che rimane del tutto oscuro l'oggetto dei costi ritenuti dalla CTR indeducibili - per l'ammontare di Euro 175.84738 - indicati nella scheda "Cost sharing product management" (che, a quanto pare, si riferirebbero al riaddebito alla controllata, nella misura del 48,67%, del "valore/costo" di beni immateriali, diritti di utilizzo - procedimenti industriali - e brevetti, importo che, a quanto è dato comprendere dalla laconica esposizione degli atti di causa, sarebbe stato portato dalla controllata in deduzione, nel bilancio di esercizio, come quota di ammortamento delle "immobilizzazioni immateriali"), dal breve stralcio della motivazione della sentenza di primo grado, riprodotta nella esposizione del motivo, risulta che la indeducibilità è

stata fondata sulla mancanza di prova della acquisizione in tutto od in parte di tali beni immateriali in proprietà alla società controllata. Orbene la CTR ha confermato tale statuizione ritenendo fondati gli argomenti difensivi dell'Ufficio secondo cui il costo non poteva essere ammortizzato non disponendo la controllata della proprietà del bene immateriale. A supporto di tale decisione ha ulteriormente rilevato la inidoneità del contratto di programma denominato "xxxxx and Sales Agreement and xxx" (che prevedeva un adeguato indennizzo - da determinare a cura di una società di revisione - a favore delle società controllate che cessassero di appartenere al Gruppo, alle quali non era consentito continuare a sfruttare i diritti di proprietà industriale della Capogruppo), atteso che l'obbligo di corresponsione del compenso a carico della Capogruppo non risultava inserito nelle clausole del contratto di utilizzazione dei diritti, formule e brevetti, stipulato da A. D. G. con la società controllata italiana. L'ulteriore argomento motivazionale speso dalla CTR secondo cui la proprietà del bene immateriale non si evincerebbe neppure "dalla impostazione di bilancio" (proposizione che viene espunta dal contesto della motivazione della sentenza e fatta oggetto della critica mossa dalla ricorrente), da un lato, lungi dallo statuire oltre il devoluto, si limita ad una compiuta valutazione del materiale probatorio acquisito al giudizio (tra cui il documento di bilancio) onde pervenire al giudizio di esclusione della esistenza di elementi indiziari dimostrativi dell'effettivo acquisto in proprietà del bene immateriale; dall'altro si palesa irrilevante ai fini della decisione - con conseguente inammissibilità del motivo di ricorso per carenza di interesse - che, come visto, è fondata sulla diversa "ratio decidendi" della inconsistenza probatoria, ai fini dell'accertamento dell'effetto traslativo della proprietà dei beni immateriali, del documento (Cost Sharing Research Agreement) prodotto nei precedenti gradi dalla società contribuente.

4. Con il quinto motivo la ricorrente ha impugnato la sentenza di appello per vizio logico della motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella parte in cui i Giudici di appello hanno ritenuto il documento denominato regolamento "xxxxxx dimostrativo dell'effettivo trasferimento del diritto di proprietà, pro-quota od in comune, dei beni immateriali in capo alla società controllata italiana.

4.1. La società sostiene che la prova decisiva della titolarità della proprietà sui beni immateriali da parte della controllata era desumibile dal tenore del predetto "regolamento" che, al punto 2, disponeva: "in merito al menzionato Contratto di ...*omissis*..." (trascritto nel ricorso per cassazione: pag. 50-51).

4.2 Il motivo è infondato.

4.3 Nella motivazione della sentenza della CTR, si distingue nettamente tra il contratto di programma (regolamento "Cost Sharing Research Agreement") ed gli altri contratti (definiti contratti di partecipazione) stipulati tra la Capogruppo e la società controllata.

La CTR ha affermato che il mancato inserimento del punto 2 del "regolamento" nelle clausole dello specifico contratto (relativo alla disciplina di operazioni di transfer pricing) stipulato tra Capogruppo ed A. Italia s.r.l. impedisce di accertare se la proprietà dei beni immateriali - in concreto utilizzati dalla controllata - sia stata effettivamente trasferita - od acquistata in comunione a titolo originario - ad A. Italia s.r.l., non essendo stata fornita prova documentale di tale acquisto/trasferimento.

Ne segue che la censura, esclusivamente fondata sul contenuto del "regolamento" non coglie la "ratio decidendi", in quanto non affronta specificamente la questione, ritenuta determinante dalla CTR, della assenza di uno specifico atto dispositivo - nel distinto contratto di partecipazione stipulato tra Capogruppo e controllata - avente ad oggetto il trasferimento del diritto di proprietà sui beni immateriali in concreto utilizzati dalla società controllata, né affronta la questione del mancato inserimento in detto contratto di partecipazione della disposizione del punto 2 del "regolamento" relativa al riconoscimento di un compenso dovuto dalla Capogruppo alla società controllata nel caso di cessazione dalla appartenenza al Gruppo multinazionale.

Occorre inoltre aggiungere che l'elemento di prova, che si assume inesattamente valutato dalla CTR, deve essere "decisivo" ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, ossia tale che, se fosse stato correttamente preso in considerazione dal Giudice di merito, avrebbe condotto con certezza ad una soluzione diversa della controversia.

Orbene se, come è dato rilevare dalla sentenza di appello, la "res probanda" era l'acquisto in proprietà dei diritti industriali (formule brevetti) da parte della società controllata, la parte ricorrente non ha chiarito la ragione per cui il "regolamento" assolverebbe compiutamente alla prova richiesta, atteso che il tenore delle disposizioni di tale atto riveste carattere programmatico ("...tutti i brevetti e il know how saranno di proprietà congiunta delle parti contrattuali...") ma non fornisce anche la dimostrazione che uno o più dei diritti industriali di cui A. Italia s.r.l. ha fatto uso siano stati acquistati (a titolo originario) o trasferiti (a titolo derivativo) in proprietà alla società controllata italiana.

5. Con riferimento alla statuizione della CTR relativa alla accertata ineducibilità parziale dal reddito d'impresa dell'importo di Euro 444.469,00 riportato nella scheda "Cost sharing Research" - e concernente operazioni di "transfer price" -, la società ha impugnato la sentenza di appello con il sesto motivo, per vizio di omessa motivazione su un fatto decisivo e controverso ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, con il settimo motivo, deducendo il vizio di nullità processuale della sentenza, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per carenza assoluta di motivazione (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4; art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4), in via subordinata, con i motivi ottavo, nono e decimo, reiterativi delle medesime censure formulate con i precedenti motivi terzo, quarto e quinto.

5.1. Sostiene la società che la CTR non avrebbe fornito alcuna giustificazione in ordine alla qualificazione giuridica di detti costi come "royalties" anziché come corrispettivi per l'acquisto di licenze di utilizzo di formule e brevetti.

5.2. Il settimo motivo (il cui esame è logicamente preliminare, venendo dedotta una nullità della sentenza) è infondato.

5.3. La Commissione territoriale ha fondato la propria decisione sul presupposto del mancato assolvimento da parte della società dell'onere della prova relativo all'effettivo acquisto a titolo originario o derivativo dei beni immateriali, rilevando che tale acquisto non si evinceva dai contratti stipulati tra la Capogruppo tedesca ed xxxxx.l. e che le disposizioni del "regolamento" xxxxxx uscita dal Gruppo della società controllata, la corresponsione di un compenso per la cessazione dell'utilizzo dei brevetti e dei procedimenti chimici, non erano state riprodotte nelle clausole del

contratto di partecipazione. In base a tale accertamento la CTR ha tratto la conclusione che i costi addebitati dalla Capogruppo tedesca alla controllata italiana per l'accesso all'utilizzo dei diritti industriali, in quanto riferibili allo sfruttamento di beni immateriali di esclusiva proprietà della controllante, dovessero essere qualificati come "royalties", e dunque come costi non ammortizzabili (in quanto non afferenti ad "immobilizzazioni immateriali?") ma deducibili dal reddito d'impresa nei limiti del "valore normale" come disciplinato dall'art. 76, comma 5 (attuale art. 110, comma 7) TUIR, che rinviava al medesimo D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, e dalla circolare ministeriale 22.9.1980 n. 32.

La CTR ha dunque fondato il proprio "decisum" su tre elementi motivazionali logicamente interdipendenti:

1- la società controllata ha di fatto utilizzato procedimenti di lavorazione, brevetti, formule chimiche (circostanza incontrovertita);

2- i diritti sui predetti beni immateriali sono stati messi a disposizione dalla Capogruppo tedesca, non risultando la prova documentale dell'acquisto o del trasferimento in proprietà di tali beni immateriali alla società controllata italiana;

3- l'utilizzo da parte della controllata di diritti sui beni immateriali di proprietà altrui, si inquadra giuridicamente come concessione di licenza di sfruttamento, ed i relativi costi addebitati alla controllata dalla Capogruppo - titolare esclusiva dei diritti - corrispondono ai canoni dovuti per l'utilizzo temporaneo dei beni immateriali (royalties).

Tanto è sufficiente a ritenere compiutamente assolto l'obbligo motivazionale imposto ai Giudici di merito quale requisito essenziale di validità della sentenza.

6. Il sesto motivo (con il quale è dedotto il vizio logico ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) è, invece, inammissibile per difetto di autosufficienza.

6.1. Osserva il Collegio che in sede di legittimità è precluso non solo il riesame delle prove la cui valutazione sia stata fatta in modo difforme da quella prospettata dal ricorrente, ma altresì l'accertamento di un eventuale travisamento delle prove stesse, essendo il controllo possibile solo se tale vizio logico si traduca in una insufficiente motivazione. Infatti, la valutazione delle prove da parte del giudice di merito sfugge al sindacato della suprema Corte se, dalla motivazione della sentenza, risulti che detto giudice abbia desunto il proprio convincimento dall'esame di tutte le risultanze istruttorie ed abbia ottemperato al dovere di spiegare le ragioni che lo hanno indotto a preferire l'una anziché l'altra delle versioni prospettate dalle parti (massima consolidata: Corte Cass. 3<sup>a</sup> sez. 11.2.1969 n. 478; id. 5<sup>a</sup> sez. 12.8.2004 n. 15675; id. sez. lav. 11.7.2007 n. 15489; id. sez. lav. 2.2.2007 n. 2272; id. sez. lav. 23.12.2009 n. 27162).

Ne consegue che il motivo con il quale viene dedotto il vizio motivazionale deve evidenziare in modo specifico, per assolvere al requisito di autosufficienza del ricorso, il carattere "decisivo" della prova omessa od inesattamente apprezzata dal giudice di merito, come richiesto espressamente dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5). Ed infatti la nozione di "punto decisivo" della controversia ("fatto controverso e decisivo" nel testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), sostituito dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, art. 2, comma 1), di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, sotto un primo aspetto si correla al "fatto" sulla cui ricostruzione il vizio di motivazione avrebbe

inciso ed implica che il vizio deve avere inciso sulla ricostruzione di un fatto che ha determinato il giudice all'individuazione della disciplina giuridica applicabile alla fattispecie oggetto del giudizio di merito e, quindi, di un "fatto costitutivo, modificativo, impeditivo od estintivo del diritto".

Sotto un secondo aspetto, la nozione di decisività concerne non il fatto sulla cui ricostruzione il vizio stesso ha inciso, bensì la stessa idoneità del vizio denunciato, ove riconosciuto, a determinarne una diversa ricostruzione e, dunque, afferisce al "nesso di causalità fra il vizio della motivazione e la decisione", essendo, peraltro, necessario che il vizio, una volta riconosciuto esistente, sia tale che, se non fosse stato compiuto, si sarebbe avuta una ricostruzione del fatto diversa da quella accolta dal giudice del merito e non già la sola possibilità o probabilità di essa. Infatti, se il vizio di motivazione per omessa considerazione di punto decisivo fosse configurabile solo per il fatto che la circostanza di cui il giudice del merito ha ommesso la considerazione, ove esaminata, avrebbe reso "soltanto possibile o probabile" una ricostruzione del fatto diversa da quella adottata dal giudice del merito, oppure se il vizio di motivazione per insufficienza o contraddittorietà fosse configurabile solo perché su uno specifico fatto appaia esistente una motivazione logicamente insufficiente o contraddittoria, senza che rilevi se la decisione possa reggersi, in base al suo residuo argomentare, il ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360, n. 5, si risolverebbe nell'investire la Corte di Cassazione del controllo "sic et simpliciter" dell'iter logico della motivazione, del tutto svincolato dalla funzionalità rispetto ad un esito della ricostruzione del fatto idoneo a dare luogo ad una soluzione della controversia diversa da quella avutasi nella fase di merito (cfr. Corte Cass. 3<sup>^</sup> sez. 7/12/2004 n. 22979; id. 3<sup>^</sup> sez. 5/08/2005 n. 16582; id. 3<sup>^</sup> sez. 22/09/2006 n. 20636).

Ne consegue che "per poter configurare il vizio di motivazione su un asserito punto decisivo della controversia è necessario un rapporto di causalità fra la circostanza che si assume trascurata e la soluzione giuridica data alla controversia, tale da far ritenere che quella circostanza, se fosse stata considerata, avrebbe portato ad una diversa soluzione della vertenza. Il mancato esame di elementi probatori, contrastanti con quelli posti a fondamento della pronuncia, costituisce vizio di omesso esame di un punto decisivo solo se le risultanze processuali non esaminate siano tali da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, l'efficacia probatoria delle altre risultanze sulle quali il convincimento è fondato, onde la ratio decidendi venga a trovarsi priva di base" (cfr. Corte Cass. Sez. Lav. 26.5.2004 n. 10156; id. 3<sup>^</sup> sez. 21/04/2006 n. 9368; id. 3<sup>^</sup> sez. 26/06/2007 n. 14752).

6.2. Orbene la parte ricorrente si è limitata soltanto a contestare di aver dedotto, sia nel ricorso introduttivo, che nell'atto di appello, di "vantare un diritto di proprietà sui beni immateriali, diritti di utilizzo e formule,...." (ricorso cassaz. pag. 56), in tal modo omettendo del tutto di indicare quali elementi probatori decisivi, a sostegno della allegata proprietà di tali beni, fossero stati pretermessi od inesattamente valutati dai Giudici di appello, con la conseguenza che il motivo di ricorso va incontro inevitabilmente alla pronuncia di inammissibilità.

7. Anche i motivi ottavo, nono e decimo, meramente riproduttivi anche nella esposizione e nei quesiti di diritto dei precedenti motivi terzo, quarto e

quinto appaiono inammissibili: da un lato, infatti, non è chiaro quale sia la specificità della critica rivolta alla statuizione di conferma della decisione di prime cure che aveva dichiarato indeducibile l'importo di Euro 444.469,00 (Cost sharing R&D) rispetto alla critica che era stata mossa alla statuizione della CTR che aveva ritenuto indeducibile l'importo di Euro 175.847,38 (Cost sharing produci management) in quanto i diritti industriali in questione non costituivano "immobilizzazioni immateriale e dunque i relativi costi non erano ammortizzabili; dall'altro i motivi ottavo e nono (con i quali si deduce la nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ex art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4) appaiono manifestamente infondati, atteso che la natura giuridica del xxxxxx;D (se cioè si trattasse di costi riferiti all'acquisto della proprietà ovvero di altro diritto reale su beni immateriali, o invece di costi riferiti a mero diritto relativo di godimento) era acquisita fin dal primo grado di giudizio al "thema controversum", risultando quindi indimostrata la dedotta extrapetizione. Quanto al vizio di insufficienza motivazionale (decimo motivo), lo stesso è da ritenersi infondato per le medesime considerazioni svolte in sede di esame del quinto motivo.

8. Con l'undicesimo motivo la società impugna la sentenza di appello (in ordine alle statuizioni relative alla non ammortizzabilità della somma di Euro 175.847,38 Cost sharing produci management, ed alla indeducibilità parziale della somma di Euro 444.469,xxxxx;D) per violazione e falsa applicazione degli artt. 1362 e 13363 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

8.1 La società contesta che la CTR non ha tenuto conto del "collegamento" tra il contratto specificamente stipulato tra Capogruppo ed Atotech Italia s.r.l. ("contratto di partecipazione") ed il "regolamento" (contratto di programma denominato "Regulationto the Production and Sales Agreement and Research and Development and Tecnical Sales Cost Sharing Agreement"), in particolare omettendo di coordinare le disposizioni del p.7. del "contratto di partecipazione" (in cui si disponeva la revoca del "consenso di fare uso di qualsiasi informazione interna" alla società cessata dall'appartenenza al Gruppo) e quelle del punto 2. del "regolamento" (riportate per esteso nel precedente paragrafo 4.1 della motivazione, e riprodotte nel ricorso per cassazione alla nota 17, pag. 89-90).

8.2 Il motivo non coglie la "ratio decidendi" posta a fondamento della sentenza di appello.

8.3 I Giudici di merito hanno ritenuto che i costi fossero non ammortizzabili, né deducibili, per l'intero importo, dal reddito d'impresa in quanto la società controllata non aveva fornito la prova dell'acquisto della proprietà dei beni immateriali, non essendo a ciò idonei i documenti contrattuali prodotti in giudizio.

Indipendentemente, pertanto, dalla "relatio" al contratto di partecipazione (Contratto Research) operata dal "regolamento" ("in merito al menzionato Contratto di Research si conferma che tutti i brevetti e il know-how saranno di proprietà congiunta delle parti contrattuali... In conformità al p.7 n. 2 del Contratto Research, a qualsiasi società xxx in quanto non più parte correlata xxx è permesso fare uso di informazioni interne di qualsiasi tipo nella misura in cui esse non siano in quel momento di dominio comune... Le parti stipulano che su richiesta xxx., la singola società dovrà intraprendere qualsiasi azione eventualmente necessaria al trasferimento di brevetti od

altri beni immateriali ad xxxxx dovrà corrispondere a detta società... un compenso per il mancato utilizzo di tutti i brevetti o beni immateriali sui quali detta società non ha più diritti....") e dalla omessa valutazione da parte della CTR del collegamento tra il contenuto dei due atti negoziali, osserva il Collegio che la applicazione del criterio ermeneutico di cui all'art. 1363 c.c., che richiede la "interpretazione della clausole le une a mezzo delle altre", non produrrebbe comunque il risultato di immutare la "ratio decidendi" della sentenza, fondata sulla mancanza di un titolo di acquisto della proprietà dei beni immateriali, atteso che anche la unitaria valutazione del contenuto dei due atti negoziali non conduce all'accertamento di effetti traslativi a favore della controllata della proprietà su determinati beni immateriali, mentre deve ritenersi inammissibile per difetto di autosufficienza, la censura mossa alla sentenza di appello sotto il profilo della violazione del criterio ermeneutico ex art. 1362 c.c., comma 2, (comportamento complessivo delle parti), atteso che la società ricorrente non ha dimostrato, né indicato, alcun elemento fattuale descrittivo di tale comportamento anteriore o successivo alla stipula dei contratti.

9. In conclusione il ricorso principale deve essere rigettato.

10. Venendo all'esame del ricorso incidentale (causa RG n. 2456/2009) la Agenzia delle Entrate ha impugnato la statuizione della CTR di conferma della decisione di prime cure che aveva ritenuto inerenti ex art. 75, comma 6 (ora art. 109) TUIR e quindi deducibili, nel minore importo di Euro 140.911,00 (rispetto a quello di Euro 148.211,00 indicato dalla società) i costi indicati nelle schede contabili "Cost sharing Europe PC" e "Cost skating Europe".

Deduce l'Agenzia fiscale che sia in primo che in secondo grado (appello incidentale) aveva contestato la non inerenza della spesa in quanto: a) in parte relativa a costi sostenuti per la medesima attività di servizi prestata dalla Capogruppo (strategie business development) contemplata tanto nel contratto a livello "europeo" che nel contratto a livello "mondiale"; b) in parte relativa a costi per servizi per i quali non era stata fornita prova di una "effettiva utilità" per la società controllata, atteso che quest'ultima disponeva di una apposita struttura organizzativa competente allo svolgimento dei medesimi servizi.

10.1. La CTR avrebbe omesso del tutto di motivare il rigetto dell'appello incidentale, limitandosi a confermare la deducibilità di Euro 140.911,00 per "Cost sharing Europe PC e "Cost sharing Europe", in tal modo incorrendo nel vizio di nullità della sentenza per difetto assoluto del requisito essenziale della motivazione previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 (primo motivo).

In subordine la ricorrente incidentale deduce il vizio di omessa motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (secondo motivo).

10.2 Il primo motivo è fondato.

10.3 Osserva il Collegio che il vizio di carenza assoluta di motivazione attiene ai requisiti formali di validità del provvedimento giurisdizionale, in ordine ai quali il sindacato di legittimità non involge valutazioni di adeguatezza intrinseca degli argomenti logici adottati dal Giudice di merito, ma si esaurisce in un enunciato apofantico, limitato alla affermazione della esistenza od inesistenza, in ordine alla materiale individuazione, nel documento-sentenza, di una "relatio" tra la questione controversa – definita

in premessa – e la soluzione adottata mediante applicazione di una regola di diritto -individuata nel dispositivo –, indipendentemente quindi da ogni valutazione attinente alla logicità della argomentazione giustificativa della decisione (la "decisione", pertanto, può sussistere nella sua materialità – così rimanendo integrato l'elemento costitutivo di validità del provvedimento giurisdizionale – pur potendo risultare, invece, logicamente inadeguata a sorreggere la soluzione scelta dal Giudice di merito).

A parte il caso di scuola della "materiale" assenza di rappresentazione di tale "relatio" nella sentenza (che si verifica quando il giudice in sentenza si limita a dare atto della questione controversa e della regola di diritto applicata, senza alcuna spiegazione dell'iter logico seguito per collegare il fatto al diritto), il provvedimento giurisdizionale incorre nel radicale vizio di nullità tutte le volte in cui detta "giustificazione" risulti "meramente apparente", e cioè pur essendo materialmente individuabile nel testo scritto, tuttavia non consente di rilevare quale sia stata la "ratio decidendi" (cfr. Corte Cass. Sez. L, Sentenza n. 161 del 08/01/2009), come nel caso in cui la "relatio" sia effettuata mediante rinvio a precedenti o a massime giurisprudenziali richiamati in modo acritico e "non ricollegati esplicitamente alla fattispecie controversa" (cfr. Corte Cass. Sez. L, Sentenza n. 15949 del 17/12/2001; id. Sez. L, Sentenza n. 662 del 17/01/2004; id. Sez. S, Sentenza n. 11710 del 27/05/2011), o ancora quando il giudice di merito "apoditticamente" neghi che sia stata data la prova di un fatto ovvero che, al contrario, affermi che tale prova sia stata fornita, omettendo un qualsiasi riferimento sia al mezzo di prova che ha avuto a specifico oggetto la circostanza in questione, sia al relativo risultato (cfr. Corte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 871 del 15/01/2009), od ancora quando la sentenza sia del tutto priva di riferimenti ai "criteri di diritto" che hanno determinato l'applicazione della "regula juris" (cfr. Corte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 16581 del 16/07/2009; id. Sez. 1, Sentenza n. 18108 del 04/08/2010).

Con specifico riferimento alla motivazione c.d. "per relationem" alla sentenza di prime cure (ipotesi che ricorre nella specie), questa Corte ha statuito che "è legittima la motivazione della sentenza di secondo grado per relationem a quella di primo grado, a condizione che fornisca, comunque, sia pure sinteticamente, una risposta alle censure formulate nell'atto di appello, attraverso un iter argomentativo desumibile dalla integrazione della parte motiva delle due sentenze di merito, in altri termini a condizione e il giudice di appello dimostri in modo adeguato di avere valutato criticamente sia la pronuncia censurata che le censure proposte" (cfr. Corte Cass. 2<sup>a</sup> sez. 28.1.2000 n. 985. Massima consolidata: Corte Cass. SU 8.6.1998 n. 5712; id. 3<sup>a</sup> sez. 18.2.2000 n. 181; id. 1<sup>a</sup> sez. 27.2.2001 n. 2839; id. 5<sup>a</sup> sez. 12.3.2002 n. 3547; id. 5<sup>a</sup> sez. 3.2.2003 n. 1539). Nella ipotesi in questione, pertanto, la motivazione – quale elemento costitutivo della sentenza – risponde ai requisiti indispensabili di sufficienza laddove richiami punti essenziali della motivazione della sentenza di primo grado confutando le censure mosse contro di essi con il gravame attraverso un itinerario argomentativo ricavabile dalla integrazione dei due corpi motivazionali (cfr. Corte Cass. 2<sup>a</sup> sez. 4.3.2002 n. 3066; id. 1<sup>a</sup> sez. 14.2.2003 n. 2196; id. 3<sup>a</sup> sez. 2.2.2006 n. 2268).

10.4 Tanto premesso e considerato che il vizio in questione deve essere accertato alla stregua del "corpus" unitario costituito dalle diverse parti in

cui si articola la sentenza (descrizione del fatto e delle vicende processuali; argomenti logici e criteri giuridici; affermazione della regola applicata nel caso concreto, come evidenziato nel dispositivo), ritiene il Collegio che la pronuncia impugnata sia affetta dal vizio denunciato, integrando proprio il caso di scuola sopra richiamato.

La CTR, infatti, dopo aver dato atto, nelle premesse della motivazione, che il primo Giudice aveva parzialmente accolto il ricorso della contribuente "annullando la ripresa dei costi risultanti dalle schede contabili Cost sharing Europe PC e Cost sharing Europe nei limiti dell'importo di Euro 140.911,00"; che la sentenza era stata impugnata dall'Ufficio con appello incidentale in cui si ribadiva "la correttezza delle riprese dei costi derivanti dai contratti Cost sharing Europe PC e Cost sharing Europe", e che la società aveva controdedotto sostenendo, al contrario, la "legittimità delle deduzioni dei costi riconosciuti dalla sentenza di primo grado per supporto prodotti, sviluppo ai clienti e supply chain", ha poi definito al questione controversa con la seguente laconica ed immotivata statuizione: "respinge l'appello incidentale dell'Ufficio e conferma la deducibilità di Euro 140.911,00 per Cost sharing Europe PC e Cost sharing Europe".

10.5 Risulta pertanto evidente che i Giudici di appello hanno totalmente abdicato all'obbligo motivazionale imposto dall'art. 111 Cost., fornendo una regola di giudizio del tutto priva delle ragioni giustificative idonee a disvelare l'iter logico seguito per decidere la questione controversa.

In conseguenza il primo motivo del ricorso incidentale deve essere accolto, assorbito il secondo, la sentenza impugnata, affetta dal riscontrato vizio di nullità, deve essere cassata in parte qua con rinvio della causa al Giudice di appello.

11. In conclusione rigettato il ricorso principale, accolto il ricorso incidentale (primo motivo, assorbito il secondo), la sentenza impugnata deve essere cassata "in parte qua" e la causa rinviata ad altra sezione della Commissione tributaria della regione Lombardia affinché provveda ad emendare il vizio di nullità riscontrato, liquidando all'esito anche le spese del giudizio di legittimità.

p.q.m.

La Corte:

- dispone la riunione alla presenta causa della causa iscritta al RG n. 2456/2009, ai sensi dell'art. 335 c.p.c.;

- rigetta il ricorso principale; accoglie il ricorso incidentale;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto del ricorso incidentale; rinvia la causa ad altra sezione della Commissione tributaria della regione Lombardia affinché provveda ad emendare il vizio di nullità riscontrato, liquidando all'esito anche le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 17 giugno 2014.

Depositato in Cancelleria il 3 ottobre 2014

La Nuova **Procedura Civile**  
Direttore Scientifico: Luigi Viola

ADMAIORA

Editrice

---