

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 LUPA (Magistrato) - 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, 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).

Eccezione di giudicato esterno: non basta la mera allegazione

L'eccezione di giudicato esterno, rilevabile di ufficio anche in sede di legittimità, postula, ove sia formulata dalla parte, che quest'ultima, giusta l'art. 2697 c.c., comma 2, non si limiti alla mera allegazione della decisione da cui intende trarre giovamento, ma deduca, in modo specifico ed autosufficiente, che la materia del contendere oggetto del processo in corso sia coperta, in tutto o in parte, dal giudicato formatosi in altro, precedente, giudizio.

Cassazione civile, sentenza del 13.6.2014, n. 13475

...omissis...

1. I primi due motivi sono fondati. L'invocato giudicato esterno, relativo a tre sentenze di merito (CTP Roma 26.9.2000 e CTR Lazio 28.1.2003 e 16.11.2004), ha trovato applicazione sul presupposto trattarsi di "un unico fatto (verifica e processo verbale)... diluito in più anni e per imposte diverse (IVA-IRPEG-ILOR)", in particolare avendo tali pronunce annullato nel merito l'accertamento dell'Ufficio in materia di IVA 1994-1995. Osserva il Collegio, in primo luogo, che tale ratio decidendi (la prima delle due, l'altra attenendo al merito dell'avviso di accertamento) non appare sorretta da puntuale rilievo, operando in tema il principio, cui questo Collegio presta adesione, per cui l'eccezione di giudicato esterno, rilevabile di ufficio anche in sede di legittimità, postula, ove sia formulata dalla parte, che quest'ultima, giusta l'art. 2697 c.c., comma 2, non si limiti alla mera allegazione della decisione da cui intende trarre giovamento, ma deduca, in modo specifico ed autosufficiente, che la materia del contendere oggetto del processo in corso sia coperta, in tutto o in parte, dal giudicato formatosi in altro, precedente, giudizio (Cass. 28247/2013).

Occorrono cioè la puntuale ripresa dei fatti già valutati e giudizialmente accertati in modo asseritamente incompatibile con la qualificazione giuridica che se ne voglia dare nel processo in cui le relative decisioni definitive sono richiamate, nonché la precisa indicazione dei punti di identità tra i fatti giudicati rispetto a quelli oggetto del giudizio pendente, circostanze assenti nell'enunciato argomentativo della pronuncia censurata, che non ne da conto se non genericamente, né evidenzia le ragioni d'identità fattuali di presupposti relativi ad imposte diverse. Tanto più che la sentenza del giudice tributario che definitivamente accerti il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato periodo d'imposta fa stato, quanto ai tributi dello stesso tipo da questi dovuti per gli anni successivi, solo per gli elementi che abbiano un valore condizionante inderogabile rispetto alla disciplina della fattispecie esaminata (negato da Cass. 22941/13 per IRAP di anno successivo), sicché, laddove risolve una situazione fattuale riferita ad uno specifico periodo d'imposta, essa non può estendere i suoi effetti automaticamente ad un'altra annualità, ancorché siano coinvolti tratti storici comuni (così Cass. 1837/2014). Nella fattispecie, la richiamata efficacia espansiva del giudicato esterno non ricorre in ogni caso, sia perché la fatturazione delle prestazioni rese dalla controllata alla controllante costituisce un fatto autonomo relativo ad un dato esercizio, sia in quanto i separati giudizi riguardano tributi diversi (nella specie, IVA ed IRPEG - ILOR), stante la diversità strutturale delle suddette imposte, oggettivamente differenti, ancorché la pretesa impositiva sia fondata su presupposti di fatto omologhi (Cass. 235/2014). Tali considerazioni si estendono altresì alla pretesa portata vincolante delle statuizioni della decisione della C.T.R. Lazio del 31.7.2012 relativa all'IVA del 1997, riprodotte con la memoria finale nel presente giudizio ed oggetto di unito elenco alla controparte notificato ex art. 372 c.p.c., comma 2.

2. I motivi terzo, quarto e quinto, da esaminare congiuntamente perché connessi, sono fondati. La deducibilità di ingenti costi pagati dalla società contribuente alla propria (interamente) partecipata, ha rinvenuto una giustificazione, nella pronuncia oggetto di censura, essenzialmente fondata sul rilievo decisivo della corrispondenza formale, e dunque coerenza delle relative pattuizioni, trattandosi di un'assunzione di prezzo conforme all'accordo delle due parti e, semmai, corroborato dalle rilevazioni tecniche di valuta tori,

ingaggiati dalla società trasferitaria, del prezzo pagato dalla contribuente.

Ritiene il Collegio che la decisione abbia contravvenuto, in più punti, a principi consolidati posti da tempo a regolazione dello scrutinio, a fini fiscali, dei costi sostenuti dall'imprenditore e da riferire all'attività o ai beni da cui, ai sensi dell'art. 75, comma 5, TUIR *ratione temporis* vigente, derivano ricavi o altri proventi che concorrano a formare il reddito, condizione imprescindibile della deducibilità stessa. In tema, e dunque nell'ambito della tassazione diretta, questa S.C. ha statuito che, per la determinazione del reddito d'impresa, ai fini dell'apprezzamento a scopi fiscali delle varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito, va applicato il principio, avente portata generale, stabilito dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, che non ha soltanto natura e rilevanza contabile, e che impone quale criterio valutativo il riferimento al normale valore di mercato (art. 9, comma 3, cit.: il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi) per i corrispettivi, proventi, spese ed oneri in natura presi in considerazione dal contribuente, conseguendone che il Fisco non può considerare legittimamente appostati costi ingiustificati, nella parte superiore al normale valore di mercato (sin da Cass. 10802/2002). Più recentemente, è stato fissato il criterio per cui, in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (Cass. 1372/2011, 21390/2012). Il predetto divieto si traduce poi nel citato principio generale antielusivo, che trova fondamento nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, secondo il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali, in relazione ai quali gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, applicano ed iscrivono a ruolo le sanzioni di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 1, comma 2, comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo così evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto (Cass. 25537/2011, 21782/2011, 11236/2011).

2. Una lunga evoluzione ha infine permesso di adeguare anche alle operazioni nel mercato interno, cioè fra soggetti regolati dal medesimo ordinamento, la questione del transfer pricing, essendosi stabilito che nella valutazione a fini fiscali delle manovre sul trasferimento dei prezzi tra società facenti parte di uno stesso gruppo ed aventi tutte sede in Italia, va applicato il principio, avente valore generale e dunque non circoscritto ai soli rapporti internazionali di controllo, stabilito dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 9, che - si è ripetuto - non ha mera portata contabile ed impone il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi presi in considerazione dal contribuente, trattandosi invero di clausola antielusiva, costituente esplicitazione

del generale divieto di abuso del diritto in materia tributaria, essendo precluso al contribuente conseguire vantaggi fiscali - come lo spostamento dell'imponibile presso le imprese associate - mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di legge, di strumenti giuridici idonei ad ottenere vantaggi in difetto di ragioni diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (Cass. 17955/2013).

Aggiunge il Collegio che il diritto dell'UE non contiene un principio a regolazione diretta in tema di transfer pricing interno e tuttavia, già con la raccomandazione del 6 dicembre 2012, la Commissione incoraggia una disciplina uniforme sul contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva in materia di imposte sul reddito, potendosi ricavare da tale iniziativa che, nella materia, gli Stati membri possono allo stato - in attesa di una disciplina uniforme ancora solo auspicata - prevedere e stigmatizzare ipotesi di operazioni abusive non conformi ai modelli comunitari. Si è così raccomandato di considerare (punto 4.2.) che "Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro sostanza economica". Si tratta di un contesto di tendenziale convergenza normativa il quale se non vincola, comunque già ora non ostacola ed anzi permette di censire un'interpretazione - ai limitati fini della tassazione diretta e come deciso anche nel precedente sopra citato - delle operazioni con parte di prezzo eccedente il valore di mercato, soprattutto ed anche in una logica intragruppo, da considerare sintomatiche di pratica abusiva, ove avente come essenziale scopo un risparmio d'imposta, senza altre rilevanti ed apprezzabili ragioni economiche. Va invero tenuto conto, per quanto emerso in fatto, che oltre al prezzo difforme dal c.d. valore normale si riscontrano univoci elementi relativi alla finalità di pareggiare i risultati di bilancio della partecipata, così evitando l'emersione di un risultato negativo, spostandosi il carico fiscale sui costi patiti dalla controllante, disponibile ad acquisirne le prestazioni ad un valore alterato. Si tratta di circostanze coerentemente evidenziate dall'Ufficio sin dall'atto di accertamento, ordinatamente riportate negli atti del giudizio di cassazione e prive di contestazione specifica della controparte, così manifestandosene l'idoneità a sorreggere un giudizio di interesse assorbente e primario del contribuente al comportamento abusivo ovvero elusivo.

3. La peculiarità del caso qui esaminato concerne una vicenda in cui la società controllata, non interessata direttamente al giudizio ed economicamente fruitrice del prezzo contestato perché eccedente quello normale, non godeva di un regime speciale di favore (come invece nella vicenda trattata in Cass. 17955/13) bensì risulta aver fatturato alla controllante-contribuente prestazioni analoghe a quelle che quest'ultima ha provatamente retribuito, ma per prezzi sensibilmente inferiori, ad altre società del settore della raffinazione. Si tratta dunque di circostanza, puntualmente riportata in ricorso e descrittiva di un raffronto di sproporzione evidente, di per sé gravemente indiziante della estraneità del prezzo praticato rispetto a quello normale, e sulla quale la C.T.R. non ha offerto un appagante quadro giustificativo, di logica plausibilità. La pronuncia censurata da un lato si è limitata a confermare, senza commento, la statuizione della C.T.P. (non riprendendone il contenuto, almeno per punti essenziali, né esponendo quale fosse il proprio convincimento di fondatezza

dell'impugnazione originaria e dunque su quali criteri probatori specifici doveva essere accolto l'appello) e, dall'altro, ha enunciato l'autosufficienza probatoria del citato accordo delle parti, attribuendo ad esso una obiettiva portata di indiscutibilità, tale cioè da escludere, inammissibilmente, che la ricostruzione del corrispettivo delle prestazioni esaminate potesse trovare anche altre fonti concorrenti nella relativa individuazione.

4. Tanto più, si osserva ancora, che rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa, con possibile negazione della deducibilità di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato, non essendo l'Ufficio vincolato ai valori o ai corrispettivi indicati nelle delibere sociali o nei contratti. Si tratta di principio affermato dalla S.C. proprio con riguardo ai costi delle operazioni di raffinazione del greggio, contrattualmente commissionate dalla società contribuente (l'attuale controricorrente) ad un'altra società da essa interamente controllata (la medesima cui si riferisce l'avviso di accertamento oggetto di controversia), ed oggetto di rideterminazione nel proprio ammontare da parte del Fisco, alla luce del divario tra il costo unitario indicato nelle rimanenze e quello, maggiore, appostato tra i costi (Cass. 9497/2008, avente riguardo ad IRPEG ed ILOR del 1992; a sua volta Cass. 8773/2008, ancora fra le stesse odierne parti, ha accolto il ricorso di Agenzia delle Entrate per la sostanziale mancanza di motivazione della sentenza di C.T.R. Lazio 14.6.2004 in tema di accertamento IRPEG ed ILOR del 1993).

5. Quanto alla pretesa vincolatività delle statuizioni della decisione della C.T.P. Roma del 19.3.2007 (passata in giudicato), anch'essa riportata con la memoria ed oggetto di unito elenco alla controparte notificato ex art. 372 c.p.c., si osserva che si tratta di pronuncia che, pur inerendo ad IRPEG ed ILOR del 1996, cioè alle medesime imposte oggetto di accertamento contestato nel presente giudizio ma per anno diverso (qui, il 1995), non soddisfa quel requisito di valore condizionante inderogabile che l'accertamento deve assumere per dispiegare effetti di giudicato esterno. La sentenza invocata, dopo aver fatto esclusivo riferimento alla sentenza C.T.R. Lazio 14.6.2004 cassata con rinvio da Cass. 4.4.2008, n. 8773, ed aver richiamato in narrativa la sentenza C.T.R. Lazio 25.3.2002, parimenti cassata (anche per violazione di legge) da Cass. 11.4.2008, si è limitata ad esprimere il proprio giudizio di legittimità circa l'utilizzo del "metodo cosiddetto standard nella valutazione delle rimanenze", ritenendo altresì precluso all'Amministrazione finanziaria il sindacato "sul quantum di una prestazione monetaria quale corrispettivo stabilito nell'ambito di un contratto liberamente pattuito tra la società ricorrente e l'altra società ad essa collegata AVI Raffineria". In realtà la rilevante indeterminatezza con cui il prezzo ritenuto congruo si viene a formare si evince dal suo stesso meccanismo che è al contempo, come visto, ragione di inaccogliabilità della sua pretesa proiezione cogente rispetto all'accertamento del valore di mercato delle relative prestazioni da parte dell'azione di controllo e rideterminativa dell'Amministrazione, ma altresì limite intrinseco insuperabile nella precisazione del fatto processualmente accettabile. Osserva invero il Collegio che, nella fattispecie, proprio la generica clausola di variabilità dei costi interni alla Api-controllata, oggetto di ribaltamento per previsione contrattuale sulla prestazione di raffinazione erogata alla A. - controllante,

rimanda ad una pluralità di fattori che, da un lato, non sono stati in nessun modo né descritti nel precedente citato né altrimenti ricavabili e, dall'altro lato, evidentemente sono destinati a mutare ogni anno, così individuandosi componenti di costo (poiché inglobati nella prestazione finale) i quali assumono esattamente nella mutevolezza delle circostanze di mercato e di ogni altro fattore interno al processo produttivo di Api-controllata una significatività non replicabile, ai fini qui in indagine, per gli anni successivi a quello di volta in volta esaminato. Ciò permette di affermare che i fatti alla base dell'accertamento contestato sono dunque diversi, non identificati se non in modo indiretto dalla clausola contrattuale determinativa del prezzo, che non assurge a fatto accertato e decisamente condizionante, poiché essa si limita a rinviare alla rilevazione ancora ulteriore, sostanzialmente rimessa ad un processo discrezionale e di selezione squisitamente soggettiva attivato e permesso in capo alla A. - controllata, di quei costi interni di produzione e di quelle quote - parti dei costi fissi di stabilimento che, intermediati dalle unità di prestazione finale di raffineria, conducono anno per anno al prezzo finale, a sua volta corrisposto da Api-controllante e per tal modo divenuto, per quanto qui di rilievo, componente contabilizzato di costo negativo.

6. Se dunque il vincolo del giudicato esterno è ordinariamente operante nel caso in cui due giudizi tra le stesse parti si riferiscano al medesimo rapporto giuridico ed uno di essi costituisca la premessa logica indispensabile per la statuizione relativa all'altro, donde consegue che la situazione già accertata nel precedente giudizio non può formare oggetto di valutazione diversa, ove permangano immutati gli elementi di fatto e di diritto preesistenti, non può tuttavia invocarsene l'ultrattività, quanto ad un'annualità diversa d'imposta, quando questa postula l'accertamento di ulteriori presupposti di fatto (Cass. 1837/14). Tant'è che proprio il precedente citato, qui condiviso, ha ripetuto che nell'ipotesi di valutazione delle prove in ordine a diverse annualità non è possibile applicare il giudicato, non potendo precludersi per ogni giudice il potere di valutare in modo autonomo e discrezionale le prove che gli sono offerte dalle parti e che in periodi temporalmente distinti possono presupporre fatti differenti.

Mentre anche per Cass. 22941/2013 il giudicato relativo ad un singolo periodo di imposta non è idoneo a far stato per i successivi o i precedenti in via generalizzata ed aspecifica: simile efficacia va infatti riconosciuta solo a quelle situazioni relative a "qualificazioni giuridiche" o ad altri eventuali "elementi preliminari" rispetto ai quali possa dirsi sussistente un interesse protetto avente carattere di durevolezza nel tempo, non estendendosi a tutti i punti che costituiscono antecedente logico della decisione ed in particolare alla valutazione delle prove ed alla ricostruzione dei fatti. E questo perché il giudicato incentra la sua potenziale capacità espansiva in funzione regolamentare solo su quegli elementi che abbiano il predetto "valore condizionante inderogabile" sulla disciplina degli altri elementi della fattispecie esaminata, con la conseguenza che la sentenza che risolva una situazione fattuale in uno specifico periodo di imposta non può estendere i suoi effetti automaticamente ad altro ancorché siano coinvolti tratti storici comuni, nella fattispecie appartenenti al medesimo genere ma non sovrapponibili.

7. Il sesto motivo è fondato. Soccorre sul punto il principio, che ha già trovato applicazione da parte di questa Corte, per cui "in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'allegato unico al D.M. 31 dicembre 1988, emesso in base all'art. 67,

comma secondo, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, le costruzioni esistenti negli impianti stradali di distribuzione dei carburanti non sono riconducibili alla categoria "Oleodotti - Serbatoi - Impianti stradali di distribuzione" per la quale la tabella dedicata al "Gruppo TX - Industrie Manifatturiere Chimiche - Specie 2 - Raffinerie di petrolio, produzione e distribuzione di benzina e petroli per usi vari, di oli lubrificanti e di oli lubrificanti e residuati, produzione e distribuzione di gas di petrolio liquefatto" prevede un coefficiente di ammortamento del 12,5%, ma a quella "Fabbricati destinati all'industria", per cui la medesima tabella prevede un coefficiente del 5,5%. " (Cass. 9497/2008), essendosi più di recente precisato essere "logico che l'indice di deperimento dell'impianto sia maggiore rispetto a quello della costruzione, benché strumentale alla stessa attività. " (Cass. 12924/2013).

8. Il settimo motivo è fondato poiché, richiamata la premessa di cui al motivo precedente, già la giurisprudenza di legittimità ha statuito che "non sono invece ammortizzabili i terreni, non risultando in alcun modo prevista tale possibilità in riferimento al Gruppo IX, diversamente da quanto accade con riguardo ad altri Gruppi", avuto riguardo alla Tabella di cui al cit. D.M. 31 dicembre 1988 (così ancora Cass. 9497/2008).

9. L'ottavo motivo non è fondato. E' vero infatti che, in tema di redditi di impresa, le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali sono deducibili, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 67, comma 1, a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene, espressione quest'ultima che, se riferita a beni di immediata e necessaria sostituibilità rispetto ad un bene in uso necessariamente continuativo, va intesa come coincidente con quella del bene che si usa e che, in quanto soggetto ad imprevedibile deperibilità o rottura, è funzionalmente inseparabile dal bene disponibile per l'immediato ricambio. Così la S.C. (8773/2008) ebbe a ritenere che questa relazione di congiunta funzione si realizzi tra gli erogatori dei carburanti usati nelle stazioni di servizio e quelli destinati al loro ricambio, per i quali ultimi, quindi, è da ritenersi legittima la deduzione di quote di ammortamento anche se lasciati in deposito presso le stazioni di servizio e non ancora utilizzati.

Conclusivamente, il ricorso va accolto quanto ai primi sette motivi, respinto l'ottavo, con cassazione e rinvio alla C.T.R. Lazio, come da dispositivo, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

p.q.m.

La Corte accoglie il ricorso con riguardo ai primi sette motivi, rigetta l'ottavo motivo; cassa con rinvio alla C.T.R. Lazio, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 27 marzo 2014.