



u

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

QUINTA SEZIONE CIVILE

10309.21

Oggetto: avviso accert. Ires, Irap, Irpef 2005

Composta da

- Ettore Cirillo - Presidente -
- Lucio Napolitano - Consigliere -
- Pasqualina A. P. Condello - Consigliere Rel. -
- Filippo D'Aquino - Consigliere -
- Paolo Fraulini - Consigliere -

Oggetto  
R.G.N. 4506/2014  
Cron. 10309  
CC - 11/1/2021

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 4506/14 R.G. proposto da:

(omissis) S.P.A., in persona del legale rappresentante, e

(omissis) S.P.A., in persona del legale rappresentante,

rappresentate e difese, giusta procura in calce al ricorso, dagli avv.ti

(omissis) , (omissis) e (omissis) , con domicilio

eletto presso lo studio dell'avv. (omissis) , in (omissis)

(omissis)

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Lombardia n. 84/13/13 depositata in data 10 luglio 2013

nonché

7  
2021

e

sull'ulteriore ricorso proposto da:

(omissis) S.P.A., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa, anche disgiuntamente tra loro, come da procura in calce al ricorso, dagli avv.ti (omissis), (omissis), (omissis) (omissis) e (omissis), con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo, in (omissis)

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- resistente -

avverso il diniego della definizione agevolata della controversia tributaria, reso dall'Agenzia delle entrate - Direzione Provinciale di Varese - con atto prot. 149323, notificato a mezzo pec il 20 dicembre 2019;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 11 gennaio 2021 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

### **Rilevato che:**

1. All'esito di verifica fiscale e della richiesta di informazioni e di documenti, l'Agenzia delle entrate, sulla base del processo verbale di constatazione contenente sette rilievi, emetteva, per l'anno 2005, due avvisi di accertamento nei confronti della (omissis) s.p.a., consolidante, e della (omissis) s.p.a., consolidata, con i quali rettificava le dichiarazioni presentate ai fini Ires, e un ulteriore avviso di accertamento, per il recupero di maggiori Irap e I.V.A., in relazione al medesimo anno d'imposta, nei confronti della (omissis) s.p.a.

2. Impugnati gli atti impositivi, la Commissione tributaria provinciale, previa riunione dei ricorsi, dichiarava nulli gli accertamenti relativi all'imposta Ires a carico delle società contribuenti e respingeva «il ricorso relativo all'Irap e all'I.V.A. della (omissis) s.p.a. per quanto riguarda la quarta ripresa, specificatamente per le deduzioni ammontanti ad

euro 4.142,25, la sesta ripresa e la settima ripresa nella misura di euro 48.832,32», accogliendolo nel resto.

3. Interposto appello principale dall'Ufficio ed appello incidentale dalle contribuenti, la Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava il primo «quanto ai rilievi n. 1 e n. 2», accogliendolo con riferimento ai rilievi nn. 3 e 5, confermava nel resto la decisione di primo grado e rigettava l'appello incidentale.

4. Avverso la suddetta decisione hanno proposto ricorso per cassazione le società contribuenti, affidato a quattro motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste mediante controricorso e propone ricorso incidentale, con tre motivi, cui resistono le contribuenti con controricorso al ricorso incidentale.

5. In data 28 maggio 2019 la (omissis) s.p.a. ha presentato due distinte domande di definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti, a norma dell'art. 6 del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, e precisamente una per definire la controversia relativa all'avviso di accertamento emesso ai fini IRAP e I.V.A. per l'anno 2005 e l'altra per definire la controversia relativa agli avvisi di accertamento emessi per il recupero di maggiore IRES per il 2005 (la domanda volta a definire la controversia relativa all'Ires è stata presentata anche nell'interesse della consolidante (omissis) s.p.a.), avanzando istanza di sospensione del processo ai sensi del comma 10 dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018; ha, successivamente, provveduto al pagamento, in relazione alla prima domanda, del 100 per cento dell'imposta relativa ai recuperi a tassazione per i quali era risultata soccombente in appello, a norma del comma 2-bis dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018; ritenendo che l'Agenzia delle entrate, in relazione all'avviso di accertamento emesso ai fini IRES, fosse risultata soccombente in entrambi i gradi di giudizio, a norma del comma 2-ter dell'art. 6 del medesimo decreto-legge, ha versato il 5 per cento del valore della controversia ancora pendente.

6. L'Agenzia delle entrate, in data 20 dicembre 2019, ha notificato provvedimento di diniego della definizione agevolata della controversia tributaria relativa agli avvisi di accertamento ai fini IRES, motivando che il

versamento effettuato era carente, considerato che la lite tributaria in esame avrebbe dovuto essere definita pagando non il 5 per cento del valore della controversia ancora pendente, bensì il 100 per cento del valore, stante la soccombenza della contribuente in grado di appello; ha, inoltre, depositato istanza con la quale ha chiesto l'estinzione parziale del giudizio limitatamente all'avviso di accertamento emesso ai fini IRAP e I.V.A. e la fissazione dell'udienza per la discussione della causa con riferimento agli accertamenti emessi ai fini del recupero a tassazione dell'Ires.

7. Avverso il provvedimento di diniego, in data 17 febbraio 2020, ha proposto ricorso in unico grado dinanzi a questa Corte la società (omissis) s.p.a., con un unico articolato motivo.

In prossimità dell'adunanza camerale, l'Agenzia delle entrate ha depositato memoria ex art. 380 *bis*.1. cod. proc. civ.

La società (omissis) s.p.a. ha depositato, a mezzo posta, memoria ex art. 380 *bis*.1. cod. proc. civ., pervenuta in Cancelleria in data 5 gennaio 2021. b

**Considerato che:**

1. Va, preliminarmente, dichiarata l'inammissibilità della memoria ex art. 380 *bis*.1. cod. proc. civ. della (omissis) s.p.a., spedita a mezzo posta e pervenuta alla Cancelleria di questa Corte solo in data 5 gennaio 2021, in violazione del termine di cui all'art. 380 *bis*.1. cod. proc. civ.

Al riguardo occorre osservare che l'art. 134, quinto comma, disp. att. cod. proc. civ., a norma del quale il deposito del ricorso e del controricorso, nei casi in cui sono spediti a mezzo posta, si ha per avvenuto nel giorno della spedizione, non è applicabile per analogia al deposito della memoria, perché il deposito di quest'ultima è esclusivamente diretto ad assicurare al giudice ed alle altre parti la possibilità di prendere cognizione dell'atto con congruo anticipo – rispetto all'udienza di discussione – ritenuto necessario dal legislatore e che l'applicazione del citato art. 134 finirebbe con il ridurre, se non con l'annullare, con conseguente lesione del diritto di difesa delle controparti (Cass., sez. 3, 29/08/2019, n. 21777; Cass., sez. 6-3,

10/04/2018, n. 8835; Cass., sez. 2, 19/04/2016, n. 7704; Cass., sez. 2, 4/01/2011, n. 182).

Ne discende l'inammissibilità della memoria che, sebbene spedita a mezzo del servizio postale in data 28 dicembre 2020, sia, come nella specie, pervenuta nella Cancelleria della Corte oltre il termine ultimo di dieci giorni dalla data dell'adunanza in camera di consiglio fissata ex art. 380 *bis*.1. cod. proc. civ.

2. Con il primo motivo del ricorso principale - con il quale si deduce la violazione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., degli artt. 110, comma 7, del t.u.i.r. e 2359 cod. civ., oltre che della «normativa OCSE sul metodo di determinazione del giusto prezzo di vendita» e la inosservanza delle circolari dell'Amministrazione delle Finanze n. 32 del 22 settembre 1980, n. 42 del 12 dicembre 1981 e n. 362 del 30 luglio 2008 - le ricorrenti, censurando il capo della decisione impugnata concernente i maggiori ricavi da vendite infragruppo con le società estere, (omissis) e (omissis) (III rilievo dell'avviso di accertamento), evidenziano che la C.T.R. ha posto a fondamento del suo convincimento il presupposto che (omissis) fosse controllata dalla (omissis) s.p.a., sebbene fosse stata provata la partecipazione in (omissis) al 50 per cento delle socie Jebsen e (omissis), circostanza questa che escludeva la sussistenza del rapporto di controllo richiesto dall'art. 2359 cod. civ. e l'applicabilità dell'art. 110, comma 7, del t.u.i.r., che spiegava efficacia solo nell'ambito dei rapporti contrattuali con società controllate.

Inoltre, secondo le ricorrenti, nel determinare il corretto prezzo da applicarsi, l'Agenzia delle entrate, e la Commissione regionale che ne aveva accolto la tesi, avevano seguito il cd. metodo del «confronto di prezzo», di difficile applicazione pratica, già abbandonato dalle linee guida OCSE che, nell'interpretare gli artt. 9 e 110 del t.u.i.r., avevano consigliato l'utilizzo del «metodo del prezzo di rivendita», «perché maggiormente utile laddove sia applicato con riferimento a operazioni di compravendita». Le norme OCSE, peraltro, avevano individuato tale ultimo metodo con particolare riferimento al prezzo delle vendite in ambito di attività di distribuzione, come quella nello specifico svolta dalla (omissis). Con riferimento, poi, alla determinazione

del margine, le norme OCSE indicavano che le vendite di produzioni in serie, come quella *de qua*, dovevano essere valutate complessivamente, perché alcuni prodotti in sé considerati potevano dare un margine negativo, ma erano comunque necessari per completare la gamma; la congruità del prezzo doveva essere determinata avendo riguardo al margine derivato dalla vendita di tutta la serie.

La Commissione regionale aveva anche ignorato che gravava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti per la corretta determinazione del prezzo da applicare.

2. Con il secondo motivo del ricorso principale le contribuenti, deducendo «omesso esame di fatti decisivi art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.», sostengono di avere provato che la <sup>(omissis)</sup> e la <sup>(omissis)</sup> erano soggetti autonomi, e non società da esse controllate, nonché di avere correttamente determinato i valori di mercato dei prezzi contestati dall'Agenzia delle entrate. Lamentano che i giudici regionali avrebbero completamente omesso di esaminare tutti i documenti prodotti, ossia prove e fatti decisivi per il giudizio che avrebbero dimostrato la correttezza dei prezzi applicati, l'inesistenza del rapporto di controllo e la positività dei margini, con conseguente inapplicabilità dell'art. 110 del t.u.i.r., limitandosi a valutare il solo «Memorandum» depositato, che è stato definito scarno.

3. Con il terzo motivo le ricorrenti censurano la sentenza impugnata per omesso esame, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. anche con riguardo al capo della sentenza afferente il quinto rilievo mosso dall'Agenzia delle entrate.

L'Amministrazione aveva contestato la deducibilità di costi per premi e incentivi riconosciuti ai propri distributori e clienti per euro 149.620,71 e la sentenza impugnata, nel riformare la decisione di primo grado per quanto concerneva l'Irap, aveva accolto la tesi dell'Ufficio - che non aveva mai posto in dubbio l'effettivo riconoscimento dei premi - affermando che le deduzioni dei premi per il raggiungimento di *target* erano di per se stesse inerenti e lecite. Nel corso del giudizio di merito erano state prodotte sia le note di credito emesse dalla <sup>(omissis)</sup> s.p.a. nei confronti dei suoi distributori sia quelle emesse dai distributori ai clienti finali (ottiche) e le

lettere delle società con cui venivano determinati gli sconti, documenti tutti che dimostravano adeguatamente i titoli a fondamento delle argomentazioni difensive.

4. Con il quarto motivo, deducendo la violazione degli artt. 91 e 92 cod. proc. civ., del d.m. 20 luglio 2012, n. 140 e dell'art. 111 della Cost., censurano il capo della sentenza impugnata concernente la condanna al pagamento delle spese processuali, perché non rispettosa dei criteri di calcolo previsti dalla normativa vigente e, comunque, per carenza di motivazione.

5. Con il primo motivo del ricorso incidentale la difesa erariale, denunciando la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ. (infrapetizione), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. si duole che la C.T.R. avrebbe omesso di esaminare il motivo di appello preliminare concernente la pretesa nullità degli avvisi di accertamento ai fini IRES per omessa indicazione dell'aliquota d'imposta.

6. Con il secondo motivo del ricorso incidentale – rubricato: violazione e falsa applicazione dell'art. 36, comma 2, nn. 4 e 5, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – denuncia contraddittorietà tra motivazione e dispositivo, in quanto la C.T.R., pur confermando l'accoglimento nel merito dell'appello dell'Ufficio relativamente all'IRES, contiene in dispositivo l'espressione «conferma nel resto la decisione di primo grado».

7. Con il terzo motivo del ricorso incidentale – rubricato: violazione e falsa applicazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 – la Agenzia delle entrate assume che, qualora dovesse ritenersi prevalente il dispositivo sulla motivazione e il primo dovesse essere interpretato come confermativo della statuizione di nullità degli avvisi di accertamento emessi ai fini Ires per difetto di forma, la C.T.R. sarebbe incorsa nel vizio denunciato perché avrebbe confermato la nullità dell'atto impositivo per la sola omessa indicazione dell'aliquota, sebbene riguardante un'imposta come l'Ires soggetta ad un'aliquota proporzionale unica ed inderogabile. La lettera della disposizione, che contempla espressamente l'obbligo di «indicazione delle aliquote», al plurale, dimostra, ad avviso della difesa erariale, che la garanzia in questione è prevista per il solo caso di aliquote plurime

applicabili ad un medesimo imponibile (come nel caso delle imposte progressive), e non per il caso di aliquota unica.

8. Con l'unico motivo del ricorso contro il diniego della definizione agevolata, la contribuente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 136 del 2018.

Ripercorrendo lo svolgimento del processo, ribadisce che la Commissione tributaria regionale, con la sentenza n. 84/13/13, respingendo l'appello dell'Agenzia delle entrate quanto ai rilievi n. 1 e n. 2 ed accogliendolo quanto ai rilievi n. 3 e n. 5 e dichiarando «conferma nel resto la decisione di primo grado», ha inteso confermare la declaratoria di nullità degli avvisi di accertamento relativi all'IRES pronunciata dai giudici di primo grado. Sottolinea, altresì, che la soccombenza dell'Agenzia delle entrate nel giudizio di appello si desume anche dalla proposizione del ricorso per cassazione con il quale è stato impugnato proprio il capo della sentenza di appello concernente la ripresa a tassazione ai fini IRES, atteso che le censure formulate contraddicono l'assunto difensivo dell'Agenzia delle entrate laddove afferma di essere stata vittoriosa in grado di appello.

Ulteriore conferma della soccombenza in appello dell'Agenzia delle entrate si ricava - aggiunge la ricorrente - dalle sentenze di primo e di secondo grado pronunciate nell'ambito del contenzioso insorto a seguito della iscrizione a ruolo a titolo provvisorio in capo alla società del 100 per cento della maggiore IRES asseritamente dovuta e della notifica di cartella esattoriale n. (omissis) per l'importo di euro 451.135,00, poiché la Commissione tributaria provinciale, con sentenza n. 440/4/14 del 24 giugno 2014, ha annullato la cartella esattoriale e la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza n. 5245/2015, ha confermato la sentenza di primo grado, dichiarando che l'Agenzia delle entrate non aveva titolo per iscrivere a ruolo l'intero importo dell'IRES.

9. In conformità alla richiesta formulata dall'Agenzia delle entrate, deve essere dichiarata la estinzione del processo per cessazione della materia del contendere in riferimento all'avviso di accertamento n.

(omissis) , concernente le riprese a tassazione ai fini IRAP e I.V.A. per l'anno 2005.

Non residuano, infatti, ragioni per non realizzare immediatamente la *ratio* legislativa che, nella specie, è quella di pervenire all'estinzione del processo pendente, avendo l'Agenzia delle entrate dato atto che la parte contribuente ha presentato domanda di definizione agevolata delle controversie, corredata della documentazione prescritta ai sensi dei commi 8 e 10 dell'art. 6 del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, ed ha provveduto al versamento di quanto dovuto ai fini della suddetta definizione, a norma del comma 2-*bis* dell'art. 6 del medesimo decreto (ossia al pagamento del 100 per cento dell'imposta relativa ai recuperi a tassazione per i quali era risultata soccombente in grado di appello).

Le spese del processo estinto, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 13 dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, postulato della regola generale dettata dall'art. 46, terzo comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, restano a carico della parte che le ha anticipate (Cass., sez. 6-3, 3/10/2018, n. 24083).

10. In relazione ai distinti avvisi di accertamento n. (omissis) e n. (omissis) , riguardanti il recupero a tassazione di maggiore IRES, rispettivamente notificati alla (omissis) (omissis) s.p.a., in qualità di società consolidata, ed alla (omissis) s.p.a., in qualità di consolidante, risulta incontestata la presentazione, da parte della prima, anche nell'interesse della consolidante, a norma del comma 14 dell'art. 6 del decreto legge n. 119 del 2018, di autonoma domanda di definizione agevolata delle controversie pendenti, a norma del comma 8 dell'art. 6 dello stesso decreto, nonché il successivo pagamento del 5 per cento del valore della controversia ancora pendente, a norma del comma 2-*ter* del citato art. 6.

L'espresso diniego alla definizione agevolata adottato dall'Agenzia delle entrate, per avere la parte «effettuato un versamento carente ai fini della definizione», impone di esaminare, con priorità, il ricorso con il quale la parte contribuente ha impugnato dinanzi a questa Corte tale

provvedimento, risultando evidente che il suo eventuale accoglimento renderebbe superfluo l'esame del ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle entrate.

11. Occorre premettere che il ricorso avverso il diniego alla definizione agevolata è sicuramente ammissibile, a norma del comma 12 dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, secondo cui «il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia», atteso che la dizione legislativa è chiara nell'attribuire alla Corte di cassazione, per le liti pendenti in fase di legittimità, la competenza in unico grado con pienezza di giudizio, e, quindi, anche per motivi di merito, sul provvedimento adottato dall'Amministrazione sulla domanda di definizione.

L'ammissibilità del ricorso diretto alla Corte di cassazione avverso il provvedimento di diniego della definizione della lite fiscale pendente è stata, infatti, affermata da questa Corte già con la sentenza n. 15847 del 12 luglio 2006 (con riguardo alla legge n. 289 del 2002, art. 16), sia dalla successiva pronuncia n. 25095 del 26 novembre 2014, con riferimento al d.l. n. 98 del 2011, art. 39, che prevede che l'impugnazione va proposta «dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite» (in senso conforme, Cass., sez. 5, 30/11/2018, n. 31049; Cass., sez. 5, 3/05/2019, n. 11623).

12. Peraltro, la decisione sul diniego di condono si pone in «stretto rapporto di pregiudizialità» rispetto a quella concernente l'atto impositivo.

Infatti, come è stato chiarito dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 1518 del 27 gennaio 2016, «Il condono fiscale ....costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario, che prescinde da un'analisi delle varie componenti ed esaurisce il rapporto stesso mediante definizione forfettaria e immediata» e, pertanto, la definizione agevolata, incidendo sul rapporto sostanziale e processuale tra il contribuente e il fisco, assume carattere logicamente prevalente su quest'ultimo.

13. Posto ciò, l'unico motivo dedotto dalla contribuente è fondato.

13.1. L'art. 6, comma 1, del d.l. n. 119 del 2018, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 136 del 2018, così recita: «Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate,

aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia...>>.

Il successivo comma 2 stabilisce: <<In deroga a quanto previsto dal comma 1, in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore del presente decreto, le controversie possono essere definite con il pagamento: a) del 40 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado; b) del 15 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado>>, prevedendo al comma 2-bis: << 2.bis. In caso di accoglimento parziale del ricorso o comunque di soccombenza ripartita tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate, l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale e in misura ridotta, secondo le disposizioni di cui al comma 2, per la parte di atti annullata>> ed al successivo comma: <<2-ter. Le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, per le quali l'Agenzia delle entrate risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia>>.

Nel provvedimento di diniego l'Agenzia delle entrate ha motivato che la contribuente ha erroneamente ritenuto applicabile il comma 2-ter dell'art. 6 del decreto-legge, anziché il comma 1 dello stesso art. 6, e ciò sul presupposto che essa fosse risultata vittoriosa nel giudizio di merito in relazione alla ripresa a tassazione dell'IRES. Si impone, dunque, di verificare se la sentenza della C.T.R. sia favorevole alle società contribuenti o, piuttosto, all'Agenzia delle entrate.

13.2. La Commissione tributaria provinciale di Varese, con la sentenza n. 7/03/2012, ha dichiarato la nullità degli avvisi di accertamento relativi all'IRES, ritenendo fondata l'eccezione fatta valere dalla

contribuente, secondo cui, ai sensi dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, la omessa indicazione dell'aliquota applicata, anche nell'ipotesi di aliquota fissa (come nel caso dell'IRES), inficia la validità dell'atto impositivo; ha inoltre confermato parzialmente, ai fini IRAP e I.V.A., i rilievi nn. 4, 6 e 7, annullando per il resto l'avviso di accertamento.

In sede di gravame l'Agenzia delle entrate, impugnando i capi della sentenza di primo grado che l'avevano vista soccombente, ha dedotto in primo luogo l'erroneità della sentenza nella parte in cui aveva dichiarato la nullità degli atti impositivi relativi all'IRES, sostenendo che la omessa indicazione dell'aliquota non potesse comportare la loro nullità, e, nel merito, ha insistito per la conferma di tutti i rilievi contestati.

La Commissione tributaria regionale, dopo essersi soffermata ad analizzare i singoli rilievi, ha accolto l'appello dell'Ufficio limitatamente ai rilievi nn. 3 e 5, rigettando i rilievi nn. 1 e 2, ed ha confermato «nel resto la decisione di primo grado», rigettando integralmente l'appello incidentale della contribuente. b

13.3. La tesi erariale di un accoglimento implicito del motivo di appello da essa proposto in relazione agli avvisi di accertamento riguardanti la ripresa a tassazione dell'IRES si scontra, in primo luogo, con le decisioni di primo e di secondo grado, ormai definitive, emesse nell'ambito del parallelo procedimento avente ad oggetto l'impugnazione della cartella di pagamento emessa dall'Agenzia delle entrate a seguito di iscrizione a ruolo a titolo provvisorio del 100 per cento della maggiore IRES contestata con gli avvisi di accertamento in esame.

Nel relativo contenzioso, infatti, la Commissione provinciale di Varese, con la sentenza n. 440/11/14, accogliendo i ricorsi delle società contribuenti, ha annullato la cartella esattoriale, motivando che con l'espressione utilizzata nel dispositivo della sentenza n. 84/13/13 la C.T.R. della Lombardia non può che avere confermato la sentenza di primo grado con riguardo all'IRES, riformandola, invece, parzialmente in riferimento ai rilievi riguardanti l'IRAP e l'I.V.A.

Con la successiva sentenza 5245/28/2015, non impugnata, la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha respinto l'appello

dell'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 440/11/14, rilevando che i giudici di appello chiamati a decidere sulla legittimità degli avvisi di accertamento posti a fondamento della iscrizione a ruolo e della cartella di pagamento hanno riformato la sentenza di primo grado esclusivamente in materia di I.V.A. e di IRAP, confermando l'annullamento dell'atto impositivo ai fini IRES.

13.4. La infondatezza della tesi dell'Agenzia delle entrate trova ulteriore conferma nel contenuto del ricorso incidentale dalla stessa spiegato avverso la sentenza d'appello, con il quale è stato impugnato proprio il capo della sentenza relativo all'IRES per vizio di infrapetizione (sul presupposto che la sentenza di secondo grado sarebbe nulla perché i giudici non avrebbero esaminato il motivo di gravame da essa proposto con il quale lamentava l'erroneità della sentenza di primo grado nella parte in cui aveva dichiarato la nullità degli avvisi di accertamento relativi all'IRES per omessa indicazione dell'aliquota) e per contrasto tra dispositivo e motivazione, oltre che per violazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973. Poiché con tali mezzi di doglianza si lamenta, da un lato, l'omessa pronuncia da parte dei giudici di appello sul motivo di gravame concernente la nullità degli avvisi di accertamento relativi all'IRES e, dall'altro, si insiste nel sottolineare che l'omessa indicazione dell'aliquota negli avvisi di accertamento non ne determina la nullità, risulta evidente che non può logicamente sostenersi che il motivo di appello sia stato implicitamente accolto dalla Commissione tributaria regionale e che l'Agenzia delle entrate abbia ottenuto, con riguardo a tale questione, sentenza a sé favorevole.

13.5. Va pure considerato che, sebbene l'Agenzia delle entrate abbia impugnato la sentenza di primo grado in riferimento alle riprese a tassazione per le quali era risultata soccombente sia ai fini IRES sia ai fini IRAP, non può affermarsi, come dalla stessa dedotto nella memoria illustrativa, che i giudici regionali, analizzando in modo puntuale i singoli rilievi, abbiano inteso valutarli ai fini sia dell'IRES che dell'IRAP, in quanto i relativi profili erano autonomi.

E' opportuno evidenziare, con riguardo al rilievo n. 3 (maggiori ricavi da cessioni infragruppo), che l'art. 11-bis del decreto 15 dicembre 1997, n.

446, nella formulazione vigente *ratione temporis* (prima delle modifiche apportate dalla legge n. 244 del 2007, con decorrenza dal periodo d'imposta 2008), stabiliva che i componenti positivi e negativi che concorrevano alla formazione del valore della produzione ai fini IRAP si assumevano apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte dirette. Quindi la base imponibile assoggettata ad Irap risultava agganciata alle regole di determinazione dell'imponibile fiscale ai fini IRES, con la conseguenza che il *transfer pricing* si applicava anche all'IRAP, in via autonoma, ma con le stesse regole.

Quanto, inoltre, al rilievo n. 5) (costi relativi a premi), era in contestazione solo l'assenza di inerenza dei costi che l'Amministrazione finanziaria ben può contestare al contribuente non solo ai fini IRES, ma anche ai fini della determinazione del valore della produzione rilevante ai fini IRAP (Cass., sez. 6-5, 11/06/2018, n. 15115) ed ai fini I.V.A. (Cass., sez. 5, 17/09/2020, n. 19341).

13.6. Nella memoria ex art. 380 *bis*.1. cod. proc. civ., la difesa erariale ha pure sottolineato che la volontà dei giudici di appello di esaminare i singoli rilievi sia ai fini dell'IRES che ai fini dell'IRAP emergerebbe anche dalla statuizione di condanna alle spese di lite, di cui è stata gravata la controparte, per un importo che, a suo avviso, risulta palesemente sproporzionato, se confrontato con la imposta asseritamente decisa.

L'argomento sull'abnormità delle spese, introdotto solo nella memoria illustrativa, in realtà non può assumere rilevanza ai fini indicati dall'Agenzia delle entrate, considerato che è stato oggetto di specifico motivo di ricorso da parte delle società contribuenti, le quali, tenuto conto del valore della controversia e della parziale soccombenza dell'Agenzia delle entrate, hanno fatto rilevare che la condanna alle spese inflitta dalla sentenza impugnata non rispetta i criteri di calcolo dei compensi fissati dalla normativa vigente (d.m. n. 140 del 20 luglio 2012) e non risulta supportata da adeguata motivazione, come impone l'art. 111, sesto comma, Cost.

13.7. Alla stregua delle considerazioni che precedono deve, dunque, ritenersi che, in relazione all'avviso di accertamento relativo all'IRES, per il

quale pende il ricorso per cassazione, l'Agencia delle entrate è risultata soccombente in tutti i precedenti gradi del giudizio di merito, cosicché la domanda di definizione della controversia deve intendersi perfezionata con il pagamento del 5 per cento del valore della controversia, trovando applicazione la percentuale prevista dal comma 2-ter dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018.

La quietanza di pagamento del 20 maggio 2019, prodotta unitamente al ricorso avverso il diniego di condono (all. n. 9), comprova che le società contribuenti hanno provveduto al pagamento di quanto dovuto, pari ad euro 22.567,34 (importo corrispondente al 5 per cento dell'IRES dovuta in relazione alle riprese a tassazione nn. 3), 4), 5), 6) e 7), e, pertanto, anche con riferimento agli avvisi di accertamento per l'IRES relativa al 2005, va dichiarata cessata la materia del contendere.

L'accoglimento del ricorso avverso il diniego della definizione agevolata consente di dichiarare assorbito il ricorso incidentale dell'Agencia delle entrate.

5. In conclusione, in accoglimento del ricorso avverso il diniego di definizione agevolata, va annullato il provvedimento di diniego della definizione agevolata delle controversie pendenti e va dichiarato estinto per legge il giudizio di cassazione per il verificarsi della fattispecie di cui all'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, con conseguente cessazione della materia del contendere.

Le spese del processo estinto, a norma dell'ultimo periodo del comma 13 dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, restano a carico della parte che le ha anticipate.

Non si ravvisano i presupposti per la dichiarazione di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, trattandosi di misura la cui natura eccezionale, perché *lato sensu* sanzionatoria, impedisce ogni estensione interpretativa oltre i casi tipici del rigetto, dell'inammissibilità o improcedibilità dell'impugnazione (Cass., sez. 6-1, 12/11/2015, n. 23175; Cass., sez. 6-5, 7/12/2018, n. 31372).

Le spese relative al ricorso contro il diniego della definizione agevolata della controversia seguono i criteri della soccombenza e sono liquidate nella misura indicata nel dispositivo.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso contro il diniego della definizione agevolata della controversia; annulla il diniego della definizione agevolata della controversia pendente; dichiara assorbito il ricorso incidentale dell'Agazia delle entrate.

Dichiara estinto per legge il giudizio di cassazione per il verificarsi della fattispecie di cui all'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 136 del 2018, e dichiara cessata la materia del contendere.

Condanna l'Agazia delle entrate a rifondere alla (omissis) s.p.a le spese del giudizio avente ad oggetto l'impugnazione del diniego alla definizione agevolata di controversia che liquida in euro 5.300,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura percentuale del 15 per cento, agli esborsi, liquidati in euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio in data 11 gennaio 2021

IL PRESIDENTE

Ettore Cirillo

