



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 19, riunita in udienza il 20/12/2023 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

**ANTONIOLI MARCO LUIGI**, Presidente e Relatore

**D'URSO ALFIO**, Giudice

**FASANO GAETANO**, Giudice

in data 20/12/2023 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'istanza di riassunzione dell'appello n. 3458/2022

**proposto da**

S. Srl Con Socio Unico -

**Difeso da**

Gianluca Boccalatte - BCCGLC68T30F205F

Eugenio Briguglio - BRGGNE60M03F158B

**ed elettivamente domiciliato presso** [gianluca.boccalatte@milano.pecavvocati.it](mailto:gianluca.boccalatte@milano.pecavvocati.it)

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Monza E Brianza

**elettivamente domiciliato presso** [dp.monzabrianza@pce.agenziaentrate.it](mailto:dp.monzabrianza@pce.agenziaentrate.it)

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 159/2010 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale MILANO sez. 47 e pubblicata il 20/05/2010

**Atti impositivi:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R2G032200189-2008 IRES-ALTRO 2003

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R2G032200189-2008 IVA-ALTRO 2003

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R2G032200189-2008 IRAP 2003

- sull'istanza di riassunzione dell'appello n. 3467/2022

**proposto da**

S. Srl Con Socio Unico - 09291380153

**Difeso da**

Gianluca Boccalatte - BCCGLC68T30F205F

Eugenio Briguglio - BRGGNE60M03F158B

**ed elettivamente domiciliato presso** gianluca.boccalatte@milano.pecavvocati.it

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Monza E Brianza

**elettivamente domiciliato presso** dp.monzabrianza@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 160/2010 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale MILANO sez. 47 e pubblicata il 20/05/2010

**Atti impositivi:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R2G032200190-2008 IRES-ALTRO 2004

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R2G032200190-2008 IVA-ALTRO 2004

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R2G032200190-2008 IRAP 2004

- sull'istanza di riassunzione dell'appello n. 3487/2022

**proposto da**

S. Srl Con Socio Unico - 09291380153

**Difeso da**

Gianluca Boccalatte - BCCGLC68T30F205F

Eugenio Briguglio - BRGGNE60M03F158B

**ed elettivamente domiciliato presso** gianluca.boccalatte@milano.pecavvocati.it

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Monza E Brianza

**elettivamente domiciliato presso** dp.monzabrianza@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 45/2012 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale MILANO sez. 25 e pubblicata il 26/03/2012

**Atti impositivi:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R2G032200446-2009 IRES-ALTRO 2005
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R2G032200446-2009 IVA-ALTRO 2005
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R2G032200446-2009 IRAP 2005
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R2G032200447-2009 IRES-ALTRO 2006
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R2G032200447-2009 IVA-ALTRO 2006
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R2G032200447-2009 IRAP 2006

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

Nel Procedimento n. 3458/2023 RGA:

Conclusioni per la Ricorrente in Riassunzione S. S.r.l. con Socio Unico

(quale incorporante St con Socio Unico):

«chiede ai sensi dell'art. 63 del D. Lgs. 546/1992, che codesta on.le Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia voglia:

– in via principale, annullare l'avviso di accertamento impugnato per la parte ancora in contestazione (consistente nel recupero a tassazione dell'IVA);

– in via subordinata, rideterminare le sanzioni irrogate con l'accertamento impugnato, per la parte ancora in contestazione, in applicazione del favor rei, come descritto in narrativa, ferma la (definitiva) riduzione alla metà in applicazione dell'art. 7, co. 4, del D. Lgs. 472/1997, come descritto in narrativa.

Con vittoria di spese, diritti e onorari del presente giudizio nonché del giudizio di legittimità».

Conclusioni per l'Appellata Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Varese:

«Per i motivi esposti, l'Ufficio per tutto quanto premesso e con riserva di presentare ulteriore documentazione e memorie nei termini di legge, la Direzione Provinciale di Monza e della Brianza, in persona del suo Direttore pro-tempore Dott. Antonello Frongia, chiede all' Ecc.ma Corte di Giustizia Tributaria di 2° Grado della Lombardia adita, disattesa ogni contraria istanza, deduzione di confermare la correttezza dell'operato dell'Ufficio e la legittimità dell'atto impugnato in riferimento ai rilievi oggetto di rinvio, con vittoria delle spese di lite come da nota allegata.

Si allegano i seguenti documenti: 1 Nota spese».

Nel Procedimento n. 3467/2023 RGA:

Conclusioni per la Ricorrente in Riassunzione S. S.r.l. con Socio Unico

(quale incorporante St S.r.l. con Socio Unico):

«chiede ai sensi dell'art. 63 del D. Lgs. 546/1992, che codesta on.le Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia voglia:

– in via principale, annullare l'avviso di accertamento impugnato per la parte ancora in contestazione (consistente nel recupero a tassazione dell'IVA) e ridurre le sanzioni irrogate in relazione al recupero a tassazione dei costi non di competenza (ormai confermato) in applicazione dell'art. 7, co. 4, del Do Lgs. 472/1997, per le ragioni descritte in narrativa;

– in via subordinata, rideterminare le sanzioni irrogate con l'accertamento impugnato, in applicazione del favor rei, come descritto in narrativa, come descritto in narrativa, ferma la (definitiva) riduzione alla metà in applicazione dell'art. 7, co. 4, del D. Lgs. 472/1997, come descritto in narrativa.

Con vittoria di spese, diritti e onorari del presente giudizio nonché del giudizio di legittimità».

Conclusioni per l'Appellata Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Varese:

«Per tutto quanto premesso e con riserva di presentare ulteriore documentazione e memorie nei termini di legge, la Direzione Provinciale di Monza e della Brianza, in persona del suo Direttore pro-tempore Dott. Antonello Frongia, chiede all' Ecc.ma Corte di Giustizia Tributaria di 2° Grado della Lombardia adita, disattesa ogni contraria istanza, deduzione di confermare la correttezza dell'operato dell'Ufficio e la legittimità dell'atto impugnato in riferimento ai rilievi oggetto di rinvio, con vittoria delle spese di lite come da nota allegata.

Si allegano i seguenti documenti: 1 Nota spese».

Nel Procedimento n. 3487/2023 RGA:

Conclusioni per la Ricorrente in Riassunzione S. S.r.l. con Socio Unico

(quale incorporante St S.r.l. con Socio Unico):

«chiede ai sensi dell'art. 63 del D. Lgs. 546/1992, che codesta on.le Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia voglia:

– in via principale, annullare l'avviso di accertamento impugnato per la parte ancora in contestazione (consistente nel recupero a tassazione dell'IVA) e ridurre le sanzioni irrogate in relazione al recupero a tassazione dei costi non di competenza (ormai confermato) in applicazione dell'art. 7, co. 4, del D. Lgs. 472/1997, per le ragioni descritte in narrativa;

– in via subordinata, rideterminare le sanzioni irrogate con l'accertamento impugnato, in applicazione del favor rei, come descritto in narrativa, come descritto in narrativa, ferma la (definitiva) riduzione alla metà in applicazione dell'art. 7, co. 4, del D. Lgs. 472/1997, come descritto in narrativa.

Con vittoria di spese, diritti e onorari del presente giudizio nonché del giudizio di legittimità».

Conclusioni per l'Appellata Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Varese:

«Per tutto quanto premesso e con riserva di presentare ulteriore documentazione e memorie nei termini di legge, la Direzione Provinciale di Monza e della Brianza, in persona del suo Direttore pro-tempore Dott. Antonello Frongia, chiede all' Ecc.ma Corte di Giustizia Tributaria di 2° Grado della Lombardia adita, disattesa ogni contraria istanza, deduzione di confermare la correttezza dell'operato dell'Ufficio e la legittimità dell'atto impugnato in riferimento ai rilievi oggetto di rinvio, con vittoria delle spese di lite come da nota allegata.

Si allegano i seguenti documenti: 1) Nota spese».

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1) Sulle verifiche condotte e sugli accertamenti emessi a fondamento delle pretese erariali.

1. La Guardia di Finanza, Nucleo di Polizia Tributaria di Milano, Il Gruppo Tutela Entrate, 1^ Sezione Verifiche Complesse, ha svolto un'attività ispettiva, a carico della ST s.r.l. (qui di seguito, *breviter*, ""), avente ad oggetto le operazioni infragruppo (prestazioni di servizi), con riguardo ai plurimi periodi d'imposta consecutivi, con decorrenza dal 2003 fino al 2006.

2. I rilievi contestati alla Società sono confluiti nel processo verbale di constatazione (PVC) notificato alla parte, il 15 febbraio 2008, formato da 99 fogli, 37 allegati, compresi l'annesso "A"-notizie generali e l'annesso "B"-misure cautelari a garanzia dei crediti erariali.

3. A conclusione della verifica fiscale condotta, , successivamente incorporata dalla S. s.r.l. (d'ora in poi, *sempliciter*, "STM"), con sede nel Comune di Agrate Brianza (MB), è divenuta destinataria di plurimi avvisi di accertamento per II.DD. e IVA, per gli anni d'imposta 2003, 2004, 2005 e 2006.

4. I rilievi formulati nel citato PVC sono stati recepiti dall'Agenzia delle entrate, Ufficio di Vimercate (ora, Direzione Provinciale di Monza e della Brianza), in persona del Direttore in carica, nei seguenti atti impositivi, emessi a carico della società:

- nell'avviso di accertamento n. R2G032200189/2008, per IRPEG, IRAP e IVA, in relazione al periodo d'imposta 2003, con l'irrogazione delle pene pecuniarie, ai sensi del d. l.vo 18 dicembre 1997, n. 472, s.m. i.;

- nell'avviso di accertamento n. R2G032200190/2008, per IRPEG, IRAP e IVA, in relazione al periodo

d'imposta 2004, sempre con l'irrogazione delle pene pecuniarie, ex d. l.vo n. 472/1997;

- nell'avviso di accertamento n. R2G032200446/2009, per IRPEG, IRAP e IVA, in relazione al periodo d'imposta 2005, sempre con l'irrogazione delle pene pecuniarie, ex d. l.vo n. 472/1997;

- nell'avviso di accertamento n. R2G032200447/2009, per IRPEG, IRAP e IVA, in relazione al periodo d'imposta 2006, sempre con l'irrogazione delle pene pecuniarie, ex d. l.vo n. 472/1997.

II) Sviluppi ed esiti del contenzioso tra le parti: la cassazione con rinvio delle (tre) sentenze di appello.

5. La contribuente è insorta, dinanzi agli organi del contenzioso tributario, avverso tutti gli avvisi in questione, emessi dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Monza e della Brianza (MB), adendo la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, ai sensi degli artt. 18 ss. d. l.vo 31 dicembre 1992, n. 546, s. m.i.

6 Ha inteso resistere ai ricorsi l'Agenzia delle Entrate intimata, ai sensi dell'art. 23 del citato d. l.vo n. 546/1992, al fine di conseguire il rigetto, con la conferma della legittimità del proprio operato e il favore delle spese.

7. I (quattro) ricorsi sono stati decisi, in prime cure, da tre sentenze rese tra le parti, in quanto i ricorsi proposti avverso gli accertamenti relativi agli anni 2005 e 2006 sono stati riuniti, ex art. 29 d. lgs. n. 546/1992, per evidenti ragioni di connessione.

8. Tutte e tre le pronunzie sono state gravate dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ex artt. 52 ss. d. l.vo n. 546/1992, con il deposito di controdeduzioni della parte appellata, ex art. 54, co. 1, d. l.vo n. 546/1992, che ha inteso resistere ai gravami proposti.

9. Le tre sentenze rese dal Collegio regionale sono state impugnate dinanzi alla Suprema Corte, Sezione Tributaria, la quale le ha cassate con rinvio, in forza delle seguenti (tre) ordinanze versate in atti:

- la n. 8274, pubblicata il 14 marzo 2022, relativa all'accertamento per l'anno 2003;

- la n. 8271, pubblicata il 14 marzo 2022, relativa all'accertamento per l'anno 2004;

- la n. 8606, pubblicata il 16 marzo 2022, relativa ai due accertamenti emessi, rispettivamente, per gli anni 2005 e 2006.

III) Sulle ordinanze della S.C. nn. 8274 e 8271/2022 (2003 e 2004).

10. Con ordinanza n. 8274/2022, previa riunione dei due ricorsi, la Corte ha respinto il ricorso (principale) proposto dall'Agenzia delle Entrate, con cui, in forza di un unico motivo, aveva lamentato l'omessa o insufficiente motivazione su un fatto decisivo per la decisione della controversia, in relazione all'art. 360, co.

1, n. 5, c.p.c., e la violazione e falsa applicazione delle regole che investono il riparto dell'onere della prova, ex art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, co. 1, nn. 3 e 4, c.p.c.

11. Quanto al ricorso (incidentale) proposto dalla contribuente, il medesimo decisum ha così provveduto: la Corte *«rigetta il secondo, il terzo e il dodicesimo motivo del ricorso incidentale, accoglie il primo, il quarto l'ottavo, il nono e il decimo del ricorso incidentale, dichiarando assorbiti gli ulteriori motivi del medesimo ricorso; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità»*.

12. Accogliendo il primo, il quarto e l'ottavo motivo del ricorso incidentale, esaminati congiuntamente, il giudice della nomofilachia ha così statuito (ai §§ 7-8-9): *«Secondo la giurisprudenza di questa Corte, le prestazioni di servizi possono essere qualificate come prestazioni unitarie, ove si tratti di prestazioni aventi unico prestatore e unico cessionario, così strettamente connesse da non poter essere scomposte senza assumere carattere artificiale (Cass., Sez. V, 28 gennaio 2020, n. 1852). Tale orientamento è conforme alla giurisprudenza Eurounitaria, secondo cui, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare se tale operazione comporti, ai fini IVA, due o più prestazioni distinte o un'unica prestazione (Corte di Giustizia UE, 18 ottobre 2018, Volkswagen Financial Services, C-153/17, punti punto 29; Corte di Giustizia UE, 8 gennaio 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, punto 21; Corte di Giustizia UE, Me'sto Zamberk, C-18/12, punto 27 e giurisprudenza ivi citata); né potrebbe procedersi alla scomposizione dell'unica prestazione in caso di stretta connessione tra più prestazioni, tali da comportare una prestazione economica indissociabile, in quanto la scomposizione avrebbe carattere artificiale (Corte di Giustizia UE, 17 dicembre 2002, Franck, C-801/19, punto 25; Corte di Giustizia UE, Mesto Zamberk, cit., punto 28; Corte di Giustizia UE, 10 marzo 2011, Bog e a., C-497/09, C499/09, C-501/09 e C502/09, punto 53 e giurisprudenza ivi citata)»*.

13. Ha, inoltre, precisato, sul punto, che: *«Nell'esame di una serie di prestazioni di servizi, ove tutti i servizi congiuntamente possano costituire una prestazione unitaria, deve valutarsi se gli stessi costituiscano parti di un'unica prestazione, eventualmente accertando se vi sia una prestazione principale e prestazioni ad essa accessorie, al fine di individuare il carattere unitario della prestazione in base alla funzione economica (Corte di Giustizia UE, Bog, cit., punto 54). Segnatamente, una prestazione dev'essere considerata accessoria a una prestazione principale quando per la clientela non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore (Corte di Giustizia UE, Frank, loc. cit.; Corte di Giustizia UE, 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, punto 38 e giurisprudenza ivi citata)»*.

14. Ha soggiunto, ancora, che: *«Nella specie la contribuente ha analiticamente indicato, sin dal primo grado di giudizio, che le prestazioni rese in favore della controllante di diritto olandese fossero da valutare unitariamente alla luce della documentazione contrattuale, al fine di individuare - alla luce del contenuto del contratto di servizi stipulato con la committente - se si fosse in presenza di una prestazione unitaria qualificabile come "marketing di prodotto", finalizzate alla ricerca e sviluppo delle serie di carte, software e kit di sviluppo di prodotti per applicazioni di smart. card (schede prepagate e moduli SIM) e se, in quanto tali, le stesse potessero qualificarsi come prestazioni di "consulenza e assistenza tecnica" ai fini di quanto previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 4, lett. e), nella formulazione pro tempore. La sentenza impugnata non ha valutato le prestazioni contrattuali in modo unitario, né ha conseguentemente accertato se nella specie vi fosse una prestazione principale e delle prestazioni ad essa accessorie, al fine di individuare*



*la natura della prestazione in base alla funzione economica, per cui la sentenza va cassata con rinvio, affinché il giudice del rinvio valuti se vi sia la dedotta natura unitaria delle prestazioni e se le stesse siano ascrivibili nel loro complesso a prestazioni di consulenza e assistenza tecnica».*

15. Con riguardo al nono e al decimo motivo del ricorso incidentale, parimenti accolti e trattati congiuntamente, si legge nell'ordinanza -resa tra le parti- che: *«Si premette che la formazione della cosa giudicata su un capo della sentenza per mancata impugnazione può verificarsi con riferimento ai capi che siano completamente autonomi perché fondati su distinti presupposti di fatto e di diritto (Cass., Sez. V, 3 dicembre 2021, n. 38296; Cass., Sez. V, 17 novembre 2021, n. 34962; Cass., Sez. V, 20 ottobre 2021, n. 29033; Cass., Sez. V, 27 aprile 2021, n. 11038; Cass., Sez. II, 25 giugno 2020, n. 12649). Nella specie risulta chiaramente dalla sentenza impugnata che i rilievi oggetto di ricorso della società contribuente erano distinti tra loro (ripresa di maggiori ricavi per competenza, disconoscimento di costi infragruppo e ripresa IVA in quanto operazioni territorialmente rilevanti). Tali rilievi sono stati annullati dal giudice di primo grado. L'Ufficio ha censurato nel merito tale sentenza in relazione (diffusamente) all'annullamento del disconoscimento dei costi e (per vizio di motivazione) alla ripresa IVA, omettendo di impugnare l'annullamento relativo ai maggiori ricavi, capo di sentenza del tutto autonomo rispetto a quelli autonomamente censurati. Il giudice di appello non ha, pertanto, rilevato la formazione del giudicato interno per intervenuta acquiescenza dell'Ufficio a tale capo di sentenza. In accoglimento dei suddetti motivi, la sentenza impugnata va, pertanto, cassata in relazione all'accoglimento dell'appello in relazione al recupero di ricavi per Euro 42.200,00».*

16. In senso analogo si è espressa l'ordinanza n. 8271/2022, la quale, previa riunione dei due ricorsi, ha rigettato il ricorso (principale) proposto dall'Agenzia delle Entrate, nonché il secondo, il terzo, il nono e il dodicesimo motivo del ricorso incidentale, il quale, tuttavia, è stato accolto limitatamente ai motivi primo, quarto, ottavo, decimo e undecimo, mediante il rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione Tributaria regionale (§ 9, ult. parte).

IV) Sull'ordinanza della S.C. n. 8606/2022 (periodi d'imposta 2005 e 2006) e sulla natura dei (tre) giudizi di rinvio.

17. La citata ordinanza n. 8606/2022, resa in riferimento ai periodi d'imposta 2005 e 2006, ha accolto il primo motivo, con cui l'Agenzia ricorrente aveva lamentato, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 4, c.p.c., la violazione dell'art. 36, co. 2, d. lgs. n. 546/1992, mentre ha dichiarato assorbito il secondo mezzo proposto, inteso a fare valere la violazione dell'art. 112 del codice di rito.

18. Il giudice della nomofilachia ha riscontrato l'inosservanza, da parte del giudice dell'appello, del c.d. "minimo costituzionale", imposto dal VI alinea dell'art. 111 Cost., rilevando che la sentenza cassata con rinvio aveva ommesso di svolgere un autonomo esame critico dei motivi d'impugnazione, essendosi limitato a richiamare tout-court gli argomenti spesi dal giudice di primo grado, prestandovi adesione.

19. Da quanto precede emerge che i rinvii disposti dalle ordinanze nn. 8274 e 8271/2022 (per i periodi d'imposta 2003 e 2004) hanno natura "prosecutoria", in quanto il giudizio rescissorio deve fare applicazione della regola decisoria espressa dal principio di diritto enunciato, circoscritto, come si è detto, all'accertamento della natura unitaria delle prestazioni e della loro ascrivibilità alle prestazioni di consulenza e assistenza



tecnica, al fine di verificare l'applicabilità -o meno- del regime di deroga avente fonte nell'art. 7, co. 4, D.P. R. n. 633/1972, in riferimento al principio della territorialità dell'IVA.

20. Per converso, la terza (ed ultima) ordinanza configura un giudizio di rinvio "aperto", a fronte di un rinvio di tipo "restitutorio", nel quale, cioè, la fase processuale dischiusa mira non già a "completare" il *dictum* di legittimità, ma a fare retroagire il processo in ragione di un vizio motivatorio, senza impartire un principio di diritto al quale si deve attenere il giudice del rinvio.

V) Sulla riassunzione dei giudizi (nn. 3458 e 3467/2022 RGA) aventi ad oggetto gli accertamenti nn. R2G032200189/2008 e R2G032200190/2008, per gli anni 2003 e 2004.

21. All'esito delle tre citate ordinanze rese -tra le parti- dalla Suprema Corte, la contribuente, ai sensi dell'art. 63 d. l. n. 546/1992, ha adito la Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Lombardia, riassumendo tutti e tre giudizi pendenti, al fine di conseguire l'annullamento degli accertamenti gravati.

22. Uno dei due rinvii restitutorii (contrassegnato dal n. 3458/2022 RGA), quello promosso in esecuzione dell'ordinanza n. 8274/2022, ha investito il recupero a tassazione dell'IVA sui servizi di "consulenza e assistenza" prestati dalla ricorrente, per l'anno 2003, a favore della olandese STMNV, per € 619.000,00.

23. Quanto al secondo rinvio prosecutorio, la contribuente, in esecuzione dell'ordinanza n. 8271/2022, ha riassunto (nel procedimento n. 3467/2022 RGA) il giudizio relativo all'accertamento emesso per l'anno 2004.

24. A sostegno delle domande proposte, mediante analoghi rilievi ha contestato la ripresa erariale, avente ad oggetto i servizi infragruppo di "consulenza ed assistenza tecnica" (id est: "marketing di prodotto"), resi dalla contribuente, rispettivamente, a favore:

- della olandese STMNV, per un imponibile di € 3.141.123,80;
- del branch elvetico di STMNV, per un imponibile di € 810.423,00.

25. In mero subordine, la ricorrente ha contestato, in entrambi i giudizi, la determinazione delle sanzioni pecuniarie inflitte: sul punto e su quello precedente, gli argomenti risultano ripercorsi nel terzo giudizio, incardinato dinanzi al medesimo giudice del rinvio.

VI) Sulla riassunzione del giudizio dinanzi a questa Corte di giustizia nel procedimento n. 3487/2022 RGA, per gli anni 2005 e 2006.

26. In terzo luogo, in esecuzione dell'ordinanza della Suprema Corte n. 8606/2022, la società ricorrente ha adito questa Corte di Giustizia Tributaria, quale giudice del rinvio, mediante un lungo ricorso, che consta di

ben 75 pagine, mediante il quale ha riassunto il giudizio avente ad oggetto gli accertamenti emessi per i periodi d'imposta 2005 e 2006.

27. Dopo avere diffusamente illustrato lo svolgimento del processo, la difesa della contribuente ha articolato le proprie ragioni di doglianza, proposte avverso gli accertamenti gravati, lamentando, in primo luogo, l'extra-territorialità delle prestazioni rese a favore di STMNV, per € 522.222,67, in relazione al periodo d'imposta 2005 (ricorso, pp. 16-20).

28. Ha soggiunto (al § 1.2., pp. 20 ss.) che l'Ufficio, per l'anno 2006, non ha inteso recuperare i costi infragruppo, mentre la spettanza dei medesimi costi non sarebbe suscettibile di essere contestata, in relazione agli effetti processuali discendenti dalle citate ordinanze nn. 8274 e 8271/2022, rese -tra le parti- dalla Suprema Corte, con il risultato che, in conclusione, tali costi dovrebbero considerarsi inerenti e, come tali, pienamente deducibili (ivi, p. 30).

29. Come seconda ragione di doglianza, la ricorrente in riassunzione, invocando l'art. 7, co. 4, lett. e), (per il 2005) e lettera f) (per il 2006) del d. lgs. n. 546/1992, ha contestato la legittimità del recupero a tassazione dell'IVA sui servizi di "consulenza e assistenza", resi, rispettivamente, a favore:

- della STMNV (società olandese), nel 2005, per € 2.252.714,00;
- della SA (società svizzera), nel 2006, per € 2.262.802,00.

30. Ha, altresì, rilevato che la pretesa erariale (ricorso, pp. 32 ss.):

- contravverrebbe alla ricostruzione dei fatti storici evocati in giudizio, con specifico riguardo alle prestazioni eseguite, in esecuzione dell'accordo stipulato il 3 giugno 2003;
- non prenderebbe in considerazione il carattere unitario dei servizi offerti, ritenuti, come tali, inscindibili, con il corollario che non potrebbero essere considerati come servizi "generici", ma di "consulenza e assistenza tecnica" (specialmente, a p. 48, nel ricorso);
- tali allegazioni non potrebbero essere poste in discussione, se non contravvenendosi al principio di non contestazione (art. 115, I alinea, c.p.c.);
- i recuperi disposti dall'Amministrazione finanziaria contravverrebbero al principio di "neutralità" dell'IVA, in quanto, mediante emissione di autofattura, le operazioni in oggetto, per l'anno 2005, sono state assoggettate ad imposta nei Paesi Bassi, dove è stata assolta.

31. Ad avviso della ricorrente, la Direzione Provinciale sarebbe incorsa nella falsa applicazione dell'art. 7, co. 4, lett. e), vigente *ratione temporis*, del citato D.P.R. n. 633/1972, che deroga al precedente co. 3, trattandosi di prestazioni rese a favore di soggetti domiciliati o residenti in altri Stati membri dell'Unione europea, dove il destinatario delle prestazioni è residente.

32. In base alle allegazioni svolte nel ricorso, tale regime sarebbe stato illegittimamente disconosciuto dall'Agenzia, la quale ha considerato le prestazioni in oggetto come prestazioni di servizio "generiche", con l'effetto che le stesse risulterebbero rilevanti nel territorio della Repubblica italiana, in cui risulta residente il prestatore che le ha rese (in argomento, il citato PVC, pp. 76 ss.).

33. In base a tale prospettazione critica, l'erario avrebbe arbitrariamente escluso l'unitarietà delle prestazioni in questione, contravvenendo, così, alla *règle de droit* della neutralità dell'IVA, avente fonte nell'ordinamento dell'Unione europea.

34. Ancora, a supporto della propria tesi difensiva, la medesima ricorrente ha sviluppato due concorrenti argomenti, con il primo del quale ha osservato che il quadro storico di riferimento, in punto di svolgimento delle prestazioni, sarebbe mai stato posto in contestazione, con il corollario che si tratterebbe di fatti non contestati, ai sensi e con gli effetti di cui all'art. 115, I alinea, del codice di rito (ricorso, pp. 31-32).

35. Mediante un secondo argomento, poi, STM ha allegato che i verificatori, prima, e gli accertatori, poi, avrebbero omesso di tenere conto dei principi espressi dalla Corte di giustizia (*ex aliis*, CGCE, Sez. II, 21 febbraio 2008, C-425/06, MEF c. Part Service s.r.l., sulla Sesta direttiva IVA - Artt. 11, parte A, n. 1, lett. a), e 13, parte B, lett. a) e d) e condivisi dalla Corte regolatrice del diritto (Cass., Sez. trib., 28 gennaio 2020, n. 1852), secondo i quali, ai fini dell'applicazione dell'IVA, una prestazione va considerata unitaria, laddove prestazioni formalmente distinte sono connesse in guisa da rappresentare, sul piano oggettivo, una sola prestazione, tanto più in presenza di un corrispettivo unitario, che assume valore decisivo.

36. In buona sostanza, secondo la ricorrente, «*si deve concludere che l'attività resa da ST a favore del Gruppo, sotto la gestione centralizzata della STMNV, costituisce una prestazione di servizi unica ai fini IVA, come dimostrato dalle pattuizioni contrattuali tra le parti relative ai servizi stessi, nonché dalla natura effettiva dei servizi stessi, che si configurano –da un punto di vista oggettivo– come un unicum, la cui scomposizione, sotto il profilo economico, avrebbe carattere artificiale. Peraltro, come innanzi evidenziato, la Suprema Corte ha già riconosciuto come dette prestazioni siano da considerarsi unitariamente*».

37. Ancora, secondo l'atto di riassunzione, «*la capogruppo olandese STMNV (destinataria delle fatture emesse da ST ha sempre emesso autofattura, con la conseguenza che –a livello comunitario– le operazioni in esame sono state regolarmente assoggettate ad IVA. STMNV, infatti, era soggetto passivo ai fini IVA in Olanda.*

*Tale fatto, pacifico, non è mai stato posto in dubbio dall'Ufficio.*

*Controparte, quindi, cerca di assoggettare ad IVA anche in Italia le medesime operazioni che sono state già assoggettate ad IVA in un altro Stato membro dell'Unione Europea, cercando di "spostare" il luogo rilevante ai fini di individuare la competenza territoriale alla riscossione dell'IVA dall'Olanda all'Italia, dimenticandosi però del fatto che nel primo Stato l'imposta è stata assolta».*

38. Come terza (concorrente) censura (pp. 49 ss.), la contribuente ha contestato il recupero a tassazione di costi e ricavi per l'anno 2005, pari, rispettivamente, ad € 171.841,00 e ad € 111.087,00), operato per la (dedotta) violazione del canone della competenza, contravvenendo all'art. 109 T.U.I.R.

39. A sostegno di tale censura, pur riconoscendo la non "discrezionalità" di tale canone, ha assunto che l'erario sarebbe incorso nella violazione del divieto di doppia imposizione (art. 163 T.U.I.R.).

40. In quarto luogo, la ricorrente ha inteso dolersi del recupero a tassazione, ai fini IRES e IRAP, dei costi da essa sostenuti, nei confronti della controllante SA, a titolo di royalties, rispettivamente per il 2005 (€ 55.117,00) e per il 2006 (€ 153.046,00) (ricorso, pp. 54 ss.): questo perché l'art. 109 sopra richiamato non presupporrebbe -né richiederebbe- una diretta riferibilità ai ricavi, stante la sufficienza della mera imputabilità dei medesimi costi all'attività d'impresa.

41. In quinto luogo, la società ha lamentato la ripresa a tassazione, ai fini IRES, IRAP ed IVA, di costi sostenuti nel 2006, per € 45.500,00, incorrendo nella violazione delle regole del c.d. *transfer pricing* (artt. 9 e 110 T. U.I.R.), in ordine alla definizione del valore normale dei beni, utilizzate tra imprenditori domestici, essendo intercorsi con S.T.M. s.r.l., prima che questa incorporasse ST (ricorso, pp. 57 ss.), nei cui confronti la prima aveva offerto servizi finanziari, contabili, legali e relativi alla gestione del personale dipendente e dei dati (ricorso, pp. 57 ss.).

42. In ultimo, in via gradatamente subordinata, il ricorso contiene (alle pp. 61 ss. plurime contestazioni, involgenti l'applicazione delle sanzioni pecuniarie inflitte, invocando, rispettivamente:

- l'estensione del giudicato esterno, in virtù delle citate ordinanze della Suprema Corte nn. 8274 e 8272/2022, relative ai periodi d'imposta 2003 e 2004;

- la violazione dell'art. 7, co. 4, del d. l.vo 18 dicembre 1997, n. 472, nonché quella del principio di proporzionalità, in relazione alle contestazioni operate;

- infine, l'applicazione dell'art. 1, co. 4, del d. l.vo 18 dicembre 1997, n. 471 (*favor rei*) o, ancora in subordine, la riduzione, ex art. 7, co. 4, d. l.vo n. 472/1997.

VII) Sulle difese svolte dall'Agenzia delle Entrate nei giudizi in riassunzione: a) i procedimenti nn. 3458 e 3467/2022 RGA.

43. Si è costituita in tutti (e tre) i giudizi in riassunzione la citata Direzione Provinciale, che ha concluso per il rigetto dei ricorsi, con il favore delle spese del processo, depositando le proprie controdeduzioni, ai sensi del combinato disposto degli artt. 61 e 23 del citato d. l.vo n. 546/1992.

44. Nel procedimento n. 3458/2022 RGA, l'erario ha rilevato che *«seppur la società che fruisce dei servizi in argomento –STMNV– è soggetto d'imposta nel proprio Stato di residenza, rientrando nella casistica delle deroghe, non si rende comunque applicabile la disposizione ex comma 4, lett. e), richiamata dalla verificata nelle proprie fatture attive, poiché le prestazioni rese non sono comprese tra quelle enucleate alla lettera d) che fanno venir meno l'assoggettamento ad IVA»* (controdeduzioni, p. 17).

45. Non diversamente si legge nelle controdeduzioni depositate nel procedimento n. 3467/2022 RGA, laddove, dopo avere illustrato il regime della territorialità dell'IVA e delle deroghe a tale principio previste dal tessuto normativo, ha concluso che le prestazioni eseguite in esecuzione degli accordi versati in atti andrebbero ricondotte alla costellazione delle prestazioni di servizio generiche, rientranti, come tali, nel III alinea del citato art. 7, anziché del IV (controdeduzioni, p. 14).

46. Questa tesi, peraltro, risulta già propugnata nel PVC, alle pp. 75 ss., laddove si assume che le deroghe in oggetto al principio della territorialità dell'imposta vanno ricondotte all'ambito oggettivo delineato dalla lettera d) del co. 4, nel quale non rientrano le prestazioni contestate.

47. Trattandosi di deroghe ad una regola generale, le stesse, ad avviso dell'Ufficio, vanno giudicate di stretta interpretazione, con l'effetto di non potersi estendere a casi diversi da quelli espressamente considerati con carattere di tassatività (ivi, pp. 76-77).

48. Nessun rilievo, infine, risulta svolto dall'Amministrazione finanziaria, in ordine alla rideterminazione delle sanzioni pecuniarie in contestazione, richiesta nei ricorsi, seppure in via subordinata.

VIII) Segue: b) il procedimento n. 3487/2022 RGA.

49. La medesima Direzione Provinciale, al fine di resistere (anche) al ricorso per gli anni 2004 e 2006, si è costituita nel procedimento n. 3487/2022 RGA, mediante il deposito di controdeduzioni, il cui atto consta di ben 41 facciate dattiloscritte.

50. Dopo avere illustrato lo svolgimento dell'intero giudizio, fino alla pubblicazione della pronuncia resa, tra le parti, dalla Corte regolatrice del diritto con ordinanza n. 8606/2022 (controdeduzioni, pp. 1-9), lo scritto in esame procede al vaglio dei motivi proposti dalla ricorrente a sostegno delle domande giudiziali proposte, muovendo dall'esame del recupero a tassazione dell'IVA, in applicazione dell'art. 7, co. 3, D.P.R. n. 633/1972, riproponendo, sostanzialmente, le stesse argomentazioni contenute nelle controdeduzioni depositate negli altri due giudizi (controdeduzioni, pp. 10-28).

51. In secondo luogo, la parte resistente ha ribadito la legittimità del recupero a tassazione dei costi non inerenti, ex art. 109, co. 1 e 5, T.U.I.R., relativi alle royalties e ai costi di regia sostenuti, difettando, a suo giudizio, lo sfruttamento dei diritti di proprietà intellettuale, così come la configurabilità di un collegamento

funzionale tra le prestazioni eseguite e l'attività economica della beneficiaria delle medesime (controdeduzioni, pp. 28-34).

52. In terzo luogo, la difesa erariale ha affrontato l'irrogazione delle sanzioni pecuniarie, censurata dalla contribuente, osservando che nessuna difficoltà interpretativa investe le norme giuridiche di riferimento.

53. In quarto luogo, sul recupero a tassazione di costi e ricavi non ritenuti di competenza, pari, rispettivamente, ad € 171.841,00, ed € 111.087,00, l'Ufficio ha ribadito di avere fatto esatta applicazione del disposto dell'art. 109, co. 1, T.U.I.R., rilevando, in disparte l'inderogabilità del canone della competenza, che non può venire in gioco il divieto di doppia imposizione, invocato dalla contribuente, in quanto l'art. 110, co. 8, T.U.I.R., prevede che «*la rettifica da parte dell'Ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi*» (controdeduzioni, p. 36).

54. Inoltre, l'Agenzia ha ribadito la legittimità del recupero dei costi, per € 45.500,00, operato, senza alcuna adeguata motivazione, per rendere servizi infragruppo, resi mediante il distacco di personale alle proprie dipendenze, con compiti gestorii (controdeduzioni, pp. 38 ss.).

55. Ancora, per quanto attiene all'applicazione dell'art. 7, co. 4, d. l.vo n. 472/1997, l'Ufficio ha contestato gli effetti imputabili al giudicato esterno, invocato dalla contribuente, discendente dai periodi d'imposta 2003 e 2004, in quanto le riprese sarebbero supportate, negli anni 2005 e 2006, da ragioni e presupposti differenti.

56. Per converso, non si è opposto all'applicazione del regime sanzionatorio più favorevole, in base alla regola del favor rei, dopo la riforma introdotta con il d. l.gs. 24 settembre 2015, n. 158 (controdeduzioni, pp. 40-41) e, segnatamente, dal IV alinea dell'art. 5.

57. Poiché tale assunto non era ricompreso nelle conclusioni precisate il 7 dicembre 2023, la rappresentante della Direzione Provinciale, all'udienza pubblica del 20 dicembre 2020, ha confermato il proprio assenso all'applicabilità dello ius superveniens, alla stregua del canone del *favor rei*

IX) Sulla trattazione delle controversie.

58. All'udienza pubblica del 27 settembre 2023, svoltasi in presenza delle parti, udito il relatore, sentito il rappresentante dell'ufficio, letti gli atti difensivi delle parti e visti i documenti dalle stesse prodotti, le controversie sono state rinviate all'udienza del 20 dicembre 2023, per il medesimo incumbente, onde consentire alle parti il deposito con modalità digitali gli atti che, nelle precedenti fasi, risultavano presenti in formato cartaceo.

59. Entrambe le parti hanno provveduto a versare in atti le precedenti difese e i documenti, mentre la Direzione Provinciale si è avvalsa delle memorie, previste dagli artt. 61 e 32 d. lgs. n. 546/1992, per sviluppare i propri argomenti:

- una nei procedimenti nn. 3458 e 3467/2022 RGA;
- e l'altra nel procedimento n. 3487/2022 RGA.

60. Nella prima memoria, l'Ufficio ha ribadito il recupero dell'IVA per le prestazioni rese, richiamando la pronunzia resa da *CGUE, Sez. X, 1° agosto 2022, C-267/21, Uniqua*, ai §§ 25 e 27.

61. Quanto, poi, alla seconda, la parte resistente in riassunzione

- § 1) ha esaminato (pp. 2-5) gli effetti derivanti dalle ordinanze nn. 8274 e 8271/2022 (2003 e 2004), in relazione al recupero dell'IVA infragruppo;
- § 2) ha ribadito il canone della competenza nei ricavi e nei costi;
- § 3) ha riconosciuto l'estensione del giudicato esterno, discendente dalle ordinanze nn. 8274 e 8271/2022, sul recupero dei costi non inerenti per l'anno 2006, pari ad € 522.227,67, con il corollario che la relativa pretesa è stata "abbandonata" (ivi, p. 6);
- § 4) ha ribadito (pp. 5-7) la legittimità della ripresa di costi non inerenti per royalties (€ 55.117,00, per il 2005, ed € 153.046,00, per il 2006);
- § 5) ha riaffermato, del pari, la fondatezza della pretesa sui costi per servizi infragruppo, pari € 45.500,00, relativi al 2006 (ivi, pp. 8-9).

62. Nelle due memorie, l'erario ha richiamato le precedenti conclusioni, fatta eccezione per l'abbandono esplicito della pretesa impositiva, relativa alla citata ripresa di costi non inerenti pari ad € 522.227,67, contenuta nell'accertamento n. R2G032200446/2009.

63. Alla successiva udienza pubblica del 20 dicembre 2023, tenutasi come da processo verbale, le controversie sono state trattate, udito il relatore, sentiti i difensori delle parti, letti gli atti ed esaminati i documenti, per essere trattenute in decisione.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

X) Sulla dedotta extraterritorialità delle prestazioni.



64. In seguito alla riunione dei ricorsi, per evidenti ragioni di connessione, ai sensi dell'art. 29 d. lgs. n. 546/1992, il Collegio adito è in grado di provvedere, prioritariamente, all'esame congiunto della questione che, con solare evidenza, assolve un ruolo centrale nell'economia delle controversie, con specifico riguardo alla territorialità dell'IVA in contestazione tra le parti.

65. In base alle formulazioni del IV alinea dell'art. 7 D.P.R. n. 633/1972, applicabili *ratione temporis*, si considerano effettuate nel territorio dello Stato, quando sono rese a favore di soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dall'Unione europea, le prestazioni di servizi indicate, tra cui quelle «di consulenza e assistenza tecnica o legale», comprese quelle di formazione e di addestramento del personale, le prestazioni di servizi di telecomunicazioni, di elaborazione e fornitura di dati e simili, le operazioni bancarie, finanziarie e assicurative e le prestazioni relative a prestiti di personale, nonché le prestazioni di intermediazione inerenti alle suddette prestazioni o operazioni e finanziarie e quelle inerenti all'obbligo di non esercitarle, nonché le cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti.

66. Si è già anticipato come le due citate ordinanze della Corte di Cassazione, rese (entrambe) il 14 marzo 2022 (le nn. 8274 e 8271), abbiano devoluto, entrambe, al giudice del rinvio la valutazione della "ascrivibilità" – o meno- delle prestazioni in oggetto a quelle di consulenza e di natura tecnica, ai sensi del citato art. 7, co. 4.

67. Si tratta, invero, di una questione che, sebbene concorrente con quella della natura unitaria –o meno- di tali prestazioni, pure rimessa all'esame del giudice del rinvio, assume carattere pregiudiziale.

68. Merita considerare, in proposito, che l'accordo citato, stipulato il 3 giugno 2003, nel quadro delle linee della politica del Gruppo, identifica, partitamente, i servizi prestati dalla ST (ora, STM), che venivano catalogati in sei categorie, tra le quali quella (definita) di "supporto alle vendite".

69. In particolare, la contribuente ha allegato che i servizi investiti dalla ripresa erariale rientravano nel settore del *marketing* di prodotto: si tratta, invero, di un asserto che costella tutte le difese svolte dalla medesima parte nei tre giudizi, ora, riuniti.

70. Sicché, la Corte di giustizia adita è tenuta a verificare se le prestazioni riferite rientrino -o meno- tra quelle di "consulenza e assistenza tecnica", invocate a sostegno della extraterritorialità dell'IVA.

71. Il richiamo operato, nelle memorie dell'Agenzia, alla giurisprudenza della Corte di Lussemburgo (*Uniqia*), investe la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, successivamente modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008: tale quadro normativo ha integrato la c.d. "Sesta

Direttiva” (77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977), in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri, che si occupa, tra l'altro, del luogo delle prestazioni di servizi.

72. Nel caso esaminato, in cui occorre individuare il luogo dove la prestazione deve considerarsi eseguita, la Corte:

- ha affermato che ogni prestazione di servizio non può essere scomposta artificialmente in più parti (§ 27);
- ha accreditato una nozione più ristretta delle prestazioni di servizi, riferendole all'attività svolte da professionisti, come avvocati, ingegneri, periti, etc.

73. Nella prospettiva considerata, è ragionevole affermare che, alla base delle «prestazioni di consulenza tecnica e assistenza tecnica o legale» evocate dal citato art. 7, co. 4, si ponga un elemento specifico, rappresentato dalla natura professionale della prestazione, che gode della extraterritorialità.

74. Si tratta di una conclusione, sul piano strettamente interpretativo, che consegue a tre concorrenti fattori, ciascuno dei quali appare assorbente:

- in primo luogo, alla conformità di tale opzione ad una soluzione euro-unitariamente orientata (*ex aliis*, C. cost., 28 ottobre 2021, n. 204, in *Foro it.*, 2022, 3, I, 882, e *TAR Abruzzo, L'Aquila-Sez. I*, 7 marzo 2020, n. 100);
- in secondo luogo, all'esigenza di una esegesi rispettosa del significato proprio delle parole, secondo la connessione di esse l'intenzione del legislatore (art. 12, co. 1, disp. prel. c.c.);
- in terzo luogo, al carattere eccezionale (e, quindi, di “stretta interpretazione”) delle deroghe previste dal citato art. 7, co. 4, alla regola generale della territorialità dell'IVA, prevista dal precedente alinea.

75. Da tale rilievo, di carattere assorbente, discende la fondatezza della pretesa erariale, con il conseguente rigetto, sotto il profilo esaminato, senza rendersi, neppure, necessario affrontare la questione del carattere unitario –o meno- delle prestazioni di cui si discute.

76. I ricorsi contrassegnati dai nn. 3458 e 3467/2022 RGA, relativi ai periodi d'imposta 2003 e 2004, pertanto, si appalesano infondati e il loro esame proseguirà più innanzi, limitatamente alle sanzioni pecuniarie censurate.

77. Alla luce di quanto precede, si dispone la conferma, agli effetti di IRPEG, IRAP e IVA:

- della ripresa di € 619.000,00, per l'anno 2003 (nel ricorso n. 3458/2022 RGA, p. 7);
- delle riprese, rispettivamente, di € 3.141.123,80 e di € 810.423,26, per l'anno 2004 (nel ricorso n. 3487/2022

RGA, p. 7);

- delle riprese, rispettivamente, di € 2.252.714,00 ed € 1.181.925,00, per l'anno 2005 (nel ricorso n. 3487/2022 RGA, p. 6);

- della ripresa per € 2.262.802,31, per l'anno 2006 (ricorso n. 3487/2022 RGA, p. 7).

XI) Sulla pretesa erariale rinunciata.

78. A questo punto, può procedersi al vaglio delle ulteriori doglianze contenute nel procedimento n. 4687/2022 RGA, attualmente riunito, per connessione, al n. 4458/2022 RGA.

79. Intanto, in riferimento al primo motivo di ricorso (pp. 16-20), sopra riferito al § 27, vale ricordare che la relativa pretesa, pari ad € 522.222,67, è stata "abbandonata" dalla Direzione Provinciale (supra, al § 57), senza, peraltro, annullarla in via di autotutela, con la conseguenza che il medesimo motivo deve considerarsi accolto.

XII) Su costi e ricavi non di competenza per l'anno 2005 (terzo motivo).

80. Può procedersi, ora, all'esame del terzo motivo (pp. 49 ss.), inteso a contestare i recuperi di costi e ricavi per l'anno 2005, pari, rispettivamente, ad € 171.841,00 e ad € 111.087,00.

81. La doglianza, invero, va disattesa, essendo pacifico ed incontestato, in linea di fatto, che i costi e i ricavi in oggetto non siano riferibili al periodo d'imposta in cui risultano contabilizzati (il 2005).

82. Costituisce principio, ormai, consolidato, appartenente allo *ius receptum*, quello secondo cui l'art. 109 T.U.I.R. stabilisce, al I alinea, che ricavi, spese ed altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme del presente capo non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza (da ult., *Cass., Sez. trib.*, 26 luglio 2022, n. 23293).

83. Come ha riconosciuto la parte ricorrente, si tratta di un canone cardine della determinazione del reddito d'impresa, non suscettibile di essere derogato se non dalla legge, ove disponga diversamente, con il corollario che l'Amministrazione finanziaria è ammessa a rettificare le poste attive e negative, disallineate da tale canone, senza incorrere nella violazione del divieto di doppia tassazione (art. 163 T.U.I.R.), anche alla luce dei rimedi apprestati dalla legge per evitare tale inconveniente, ove si consideri (si vedano le controdeduzioni, alla p. 36) che, in base all'art. 110, co. 8, T.U.I.R., «*la rettifica da parte dell'Ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi*».

XIII) Sulla ripresa dei costi sostenuti nel 2005 (quarto motivo).

84. Mediante il quarto mezzo proposto, la contribuente è insorta avverso le rettifiche operate dei costi sostenuti per il 2005 (€ 55.117,00) e per il 2006 (€ 153.046,00) (ricorso, pp. 54 ss.), lamentando la falsa applicazione dell'art. 109 del T.U.I.R., il quale, al fine della deducibilità, richiede non già la diretta riferibilità dei costi ai ricavi, ma la (mera) imputabilità dei medesimi all'attività d'impresa.

85. Vale premettere, come, secondo l'insegnamento del giudice della nomofilachia, il requisito dell'inerenza vada apprezzato in riferimento non già al singolo provento attivo, ma all'attività d'impresa intesa nel suo complesso; non di meno, il medesimo insegnamento è tetragono nel porre a carico del contribuente l'assolvimento della prova della esistenza e della natura dei costi contabilizzati, i relativi fatti costitutivi e la concreta idoneità dei medesimi alla produzione di beni e/o servizi (si veda, ad es., *Cass., Sez. trib.*, 2 febbraio 2021, n. 2224).

86. Le contestazioni sollevate dall'erario sulla corresponsione delle royalties erogate dall'agosto 2005, quando è subentrata nel controllo la s.a., con sede nella Confederazione Elvetica: si tratta delle contestazioni contenute nel citato PVC (pp. 47 ss.) e, da ultimo, nella memoria del 7 dicembre 2023 (§ 4, pp. 6-7), le quali non sono state superate dagli argomenti svolti dalla contribuente.

87. Come è stato obiettato dall'Ufficio, non è stata individuata una adeguata ragione economica, in grado di giustificare i costi in oggetto nei componenti negativi dei redditi, in relazione allo sfruttamento di intangible assets per le vendite effettuate da tre clienti (TIM, Telecom e Poste Italiane), che risultavano tali sin dal 2004, trattandosi, tra l'altro, di circostanza non contestata e, pertanto, da considerarsi ammessa.

88. In conclusione, il carattere dell'inerenza dei costi disconosciuti non è stato dimostrato dalla società ricorrente, che non ha assolto l'onere su di esse gravante, con l'effetto che gli accertamenti gravati vanno integralmente confermati sul punto.

XIV) Sul *transfer pricing* "domestico" (quinto motivo).

89. Il quinto motivo di ricorso (pp. 57 ss.) investe la ripresa a tassazione, ai fini IRES, IRAP ed IVA, di costi sostenuti nel 2006, per € 45.500,00, lamentandosi la falsa applicazione degli artt. 9 e 110 T.U.I.R., in materia di *transfer pricing*, per quanto attiene alla prestazione di servizi infragruppo (finanziari, contabili, legali e relativi alla gestione del personale dipendente e dei dati).

90. L'Ufficio ha identificato il «*nocciolo della contestazione*» nella «*mancanza di prova ... sulla determinazione del corrispettivo forfettario ... corrisposto*», alla stregua di quanto rilevato dai verificatori, alla p. 21 (memoria citata, p. 8).

91. Osserva il Collegio adito che la pretesa in esame è sorretta dal combinato disposto degli artt. 9 e 110,

co. 7, T.U.I.R., assumendosi che il valore delle prestazioni eseguite non fosse quello “normale”, con l’effetto di localizzare i redditi presso società del gruppo che beneficiano di esenzioni totali o parziali.

92. Vanno condivise le obiezioni sollevate dalla ricorrente, laddove ha lamentato che l’onere della prova dell’anormalità del corrispettivo convenuto (art. 9 T.U.I.R.) grava sull’amministrazione finanziaria, ai sensi dell’art. 2697, co. 1, c.c. (così, *ex aliis*, Cass., Sez. trib., 16 gennaio 2019, n. 898).

93. Per altro verso, poi, questo potere -derogatorio dell’autonomia negoziale delle parti- rimane circoscritto ai casi in cui le operazioni intervengono con società (pur appartenenti al medesimo gruppo, ma) dislocate all’estero.

94. Ebbene, nel caso di specie, non è revocabile in dubbio e risulta incontestato, in linea di fatto, che si tratti di costi relativi ad operazioni poste in essere tra imprese appartenenti al medesimo gruppo, tutte aventi sede in Italia, come, del resto, si legge nel PVC.

95. In base al VII alinea sopra evocato dell’art. 110 T.U.I.R.: *«I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l’impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all’articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze (D.M. 14/05/2018 GU 118/2018), possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l’applicazione del presente comma».*

96. Il quadro normativo di riferimento, rispetto al quale le previsioni contenute nelle circolari non possono non risultare cedevoli, è chiarissimo nel precisare che la potestà dell’Ufficio è circoscritta alle *«operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato»*, come, del resto, ha rimarcato la Corte regolatrice del diritto (Cass., Sez. trib., 25 giugno 2019, n. 16498), al cui orientamento questa Corte di giustizia intende dare continuità, condividendone integralmente gli argomenti, ai quali intende fare rinvio.

97. Tale rilievo appare in grado, di per sé, di paralizzare la pretesa erariale, pari ad € 45.500,00, che va annullata, stante la dedotta violazione del tessuto normativo sopra richiamato, con l’assorbimento di ogni altra e/o diversa questione.

XV) Sulle sanzioni pecuniarie

98. L’accoglimento parziale, nei sensi di cui in motivazione, dei motivi proposti a sostegno del terzo ricorso,

relativo agli anni 2005 e 2006, impone di esaminare i mezzi con cui la contribuente ha investito, per tutti i periodi d'imposta in contestazione, l'applicazione e la determinazione delle sanzioni pecuniarie.

99. Assume carattere pregiudiziale, per gli anni 2005 e 2006, la questione che investe gli effetti della cosa giudicata, discendenti dalle sentenze rese -tra le parti- dalla Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia, per gli anni 2003 e 2004, laddove questa ha dimidiato le sanzioni pecuniarie inflitte, perché giudicate sproporzionate, in applicazione dell'art. 7, co. 4, del citato d. l.vo n. 472/1997, ai sensi del quale «*qualora concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo*».

100. Vale richiamare, in proposito, la sentenza n. 7071/2012, resa -tra le parti- dalla suddetta Commissione, pubblicata il 24 maggio 2012, laddove si legge (testualmente) che: «*Alla luce dei fatti e di tutte le circostanze e casualità come espresse la sanzione viene applicata ai sensi art. 4 co. art. 7 LGS 472-97*»: poiché tale capo non risulta gravato dinanzi alla Suprema Corte, ad avviso della contribuente lo stesso non sarebbe stato travolto dall'effetto cassatorio, in ragione della formazione del giudicato parziale.

101. Va considerato che il giudicato esterno, alla stregua di un orientamento, che si è andato, vieppiù, consolidando, implica un'affermazione di verità, ai sensi dell'art. 2909 c.c., la quale si impone per ragioni di ordine pubblico e che, come tale, è suscettibile di essere rilevato d'ufficio (così, Cass., Sez. trib., 16 dicembre 2016, n. 26049), costituendo, del pari, un insegnamento appartenente allo *ius receptum* della Suprema Corte, quello secondo cui nel processo tributario l'efficacia espansiva conferita alla reg giudicata non trova ostacolo nell'autonomia dei periodi d'imposta, purché si versi in presenza di fatti costitutivi analoghi, pur afferenti obbligazioni tributarie differenti (*ex plurimis*, Cass., Sez. trib., 3 gennaio 2019, n. 37).

102. Secondo il giudice della nomofilachia, infatti, il riscontro di un determinato presupposto, in relazione ad una annualità, può estendersi, ove condiviso, ai periodi d'imposta successivi, «*a ciò non ostando l'autonomia dei singoli periodi d'imposta, alla stregua dei principi affermati dalle Sezioni Unite (Cass., 16 giugno 2006, n. 13916) e dalla successiva giurisprudenza conforme (tra le altre, più di recente, Cass., Sez. 5, 1° luglio 2015, n. 13948), anche per quanto attiene alla legittimità della deduzione per la prima volta in sede di legittimità del giudicato esterno ...*» (così, Cass., Sez. VI, 7 dicembre 2016, n. 25242).

103. A tale orientamento ha dato continuità anche la giurisprudenza più recente della Suprema Corte, affermando che: «*in tema di accertamento tributario, l'efficacia di giudicato della pronuncia definitiva, resa tra le stesse parti in relazione ad una determinata annualità d'imposta, estende i suoi effetti anche alle altre, nel caso in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno durata pluriennale e sono idonei a produrre effetti lungo un arco temporale che comprende più periodi d'imposizione, potendo perciò essere trattati come un unico periodo d'imposta; tale effetto si verifica non solo rispetto agli atti impositivi in senso stretto, ma anche in caso di istanza di rimborso, fermo, rispetto a quest'ultima, il limite derivante dal maturare dell'eventuale decadenza o prescrizione, trattandosi di fatti ulteriori di carattere impeditivo ed estintivo rispetto al diritto al rimborso*» (da ult., Cass., Sez. trib., 23 giugno 2022, n. 20319, e Cass., Sez. trib., 24 maggio 2022, n.16684).



104. Non diversamente, «l'effetto del giudicato esterno può infatti invocarsi solo per decisioni intervenute tra le medesime parti e deve afferire ad accertamenti che attengano a quegli elementi costitutivi della fattispecie, che assumano carattere tendenzialmente permanente. Non può pertanto assumere alcuna efficacia vincolante quando riguardano diversi anni d'imposta o siano fondati su presupposti di fatto differenti» (da ult., Cass., Sez. trib., 20 settembre 2023, n. 26951).

105. Da quanto precede si evince che il capo del *decisum* invocato, che dispone la dimidiazione delle sanzioni pecuniarie irrogate, non è in condizione di giovare alla contribuente, in quanto ha ad oggetto il mero apprezzamento delle condotte contestate, senza investire alcun elemento costitutivo della fattispecie, tanto meno munito di carattere permanente.

106. Non sottacendosi, poi, che il *test* di proporzionalità integra un dato variabile, non estensibile ad altre annualità, in presenza di sanzioni pecuniarie di differente entità e/o misura, quand'anche l'illecito tributario risulti, qualitativamente, essere il medesimo.

107. La censura in esame, pertanto, va disattesa per le ragioni assorbenti che precedono, mentre parimenti infondata si appalesa la dedotta violazione dell'art. 7, co. 4, e del principio di proporzionalità delle sanzioni tributarie.

108. Va anche ricordato, in proposito, il rigetto delle eccezioni di legittimità costituzionale da parte del giudice delle leggi, con sentenza del 17 marzo 2023, n. 46, in riferimento ai parametri identificati negli artt. 3, 53 e 76 Cost., con specifico riguardo al citato art. 7, ai commi 1 e 4.

109. Ciò detto, se l'art. 7, co. 4, collega la sproporzione delle sanzioni a circostanza che la legge qualifica come «eccezionali», un simile requisito, nel caso di specie, non sussiste e, peraltro, non risulta, neppure, allegato dalla parte ricorrente.

110. La negazione di un danno erariale, da parte di quest'ultima, in riferimento all'art. 1, co. 4, ult. parte, del citato d. l.vo n. 472/1997, secondo cui, «se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250», non può essere condivisa dal Collegio adito, solo che si consideri il fatto che dalle rettifiche operate sono conseguite rilevanti variazioni della materia imponibile.

111. Non pertinente, poi, appare il richiamo, visibilmente generico, operato al principio di proporzionalità, così come declinato dalla Corte di Lussemburgo, ove si consideri come la ricorrente non abbia, neppure, allegato le ragioni per le quali la normativa (tributaria) nazionale, verosimilmente quella applicata dalla Direzione Provinciale, consentirebbe il ricorso a misure eccedenti quelle necessarie per scongiurare l'evasione.



112. Al rigetto dei motivi che investono le sanzioni tributarie poste a carico della contribuente segue l'esame, per tutte le annualità in contestazione, dal 2003 al 2006, l'applicazione dello *ius superveniens*, introdotto, con effetto retroattivo, dal 1° gennaio 2016, dal d. l.vo n. 158/2015, nei casi di infedele dichiarazione, omessa fatturazione e indebita detrazione dell'IVA.

113. Nella cornice del principio (di matrice penalistica) di (stretta) legalità, che sorregge l'intero art. 3 del citato d. l.vo n. 472/1997, si iscrive il III alinea, ai sensi del quale «*se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*».

114. Alla luce di quanto precede, le sanzioni pecuniarie vanno rideterminate, come ha riconosciuto anche la Direzione Provinciale, in applicazione della normativa sopravvenuta, dovendo essere confermate per il resto.

XVI) Sulle conclusioni e sulle spese processuali.

115. Pertanto, i ricorsi riuniti possono essere accolti parzialmente nei sensi di cui in motivazione, mentre ogni altra e/o diversa ragione, non espressamente esaminata, va dichiarata assorbita.

116. In ordine alle spese processuali, il II alinea dell'art. 15, d. l.vo n. 546/1992, così come sostituito dall'articolo 9, co. 1, lett. f), n. 2), del d. l.vo 24 settembre 2015, n. 156, dispone che «*le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca...*»: per cui, in presenza di soccombenza reciproca, le spese di tutti i giudizi, in relazione a tutte le fasi processuali, possono essere integralmente e reciprocamente compensate tra le parti.

### **P.Q.M.**

la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia:

A) nel merito:

I) respinge i ricorsi in riassunzione proposti per gli anni 2003 e 2004;

II) accoglie il ricorso proposto per gli anni 2005 e 2006, limitatamente ai costi infragruppo, pari ad € 522.227,67 (2005), e a quelli per servizi, pari ad € 45.500,00 (2006), respingendolo per il resto;

B) per le sanzioni:

III) annulla integralmente le sanzioni pecuniarie dipendenti dalle (sole) riprese annullate;

IV) con riguardo alle riprese confermate, dispone, per tutti i ricorsi riuniti, la rideterminazione delle pene

pecuniarie, in applicazione della normativa entrata in vigore il 1° gennaio 2016;

C) per le spese:

V) dichiara integralmente e reciprocamente compensate, tra le parti, le spese per tutte le fasi processuali.

Così deciso nella camera di consiglio del 12 gennaio 2024.

Il Presidente-Estensore

(Marco Antonioli)

RT