

Sentenza del 18/04/2024 n. 10499 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Transfer Pricing - Riparto onere probativo

Massima:

In tema di determinazione del reddito di impresa, la disciplina di cui all'110, comma 7, del DPR n. 917/1986, finalizzata alla repressione del fenomeno economico del transfer pricing, ossia dello spostamento dell'imponibile fiscale in seguito ad operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, non richiede di provare, da parte dell'amministrazione, la funzione elusiva, bensì la sola esistenza di transazioni tra imprese collegate a un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, mentre grava sul contribuente, in virtù del principio di cui all' articolo 2697 c.c. , l'onere di dimostrare che tali transazioni sono intervenute per valori di mercato da considerare normali ai sensi dell'art. 9, comma 3, del medesimo decreto, tali essendo i prezzi di beni e servizi praticati in condizioni di libera concorrenza, al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e luogo in cui i beni e servizi sono stati acquistati o prestati e, in mancanza, nel tempo e luogo più prossimi e con riferimento, in quanto possibile, a listini e tariffe d'uso, non escludendosi dunque l'utilizzabilità di altri mezzi di prova.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Ufficio Grandi contribuenti della Direzione regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti della Ufi Filters S.p.A. avviso di accertamento in materia di IRAP per l'anno 2009, avente ad oggetto la rettifica del reddito fondata sul disconoscimento di costi per € 11.422.242,74, per effetto della riqualificazione al c.d. "valore normale" - ai sensi dell' art. 110, comma 7 del Tuir , relativo al c.d. transfer pricing - dei corrispettivi delle negoziazioni intercorse tra l'odierna intimata e alcune società collegate residenti in Cina, la Ufi Filters (Shangai) Co. Ltd e la Sofima Automotive Filter (Shangai) Co. Ltd.

Nella prospettazione dell'Ufficio, le società cinesi praticavano alla società italiana prezzi superiori al valore normale, con l'effetto di trasferire surrettiziamente in Cina utili che avrebbero dovuto emergere in Italia ed essere ivi tassati.

1.2. La contribuente proponeva ricorso avanti alla CTP di Milano, che lo rigettava, con sentenza che veniva riformata dalla Commissione regionale della Lombardia che, in accoglimento dell'appello della società, annullava l'atto impositivo.

1.3. Ricorre l'Amministrazione con unico motivo e resiste la contribuente con controricorso.

Il Pubblico ministero, nella persona del sostituto procuratore dott. Fulvio Troncone, ha depositato conclusioni scritte, chiedendo dichiararsi inammissibile o comunque rigettarsi il ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate, in relazione all' art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. denuncia la «Violazione o falsa applicazione dell'art. 110. comma 7 del D.P.R. n. 917 del 1986 e dell' art. 2697 cod. civ. », lamentando che la Commissione regionale, senza censurare l'utilizzo del Metodo del costo maggiorato (Cost plus method) da parte dell'Agenzia delle Entrate, abbia accolto l'appello della contribuente in quanto ha ritenuto che l'Ufficio non avesse fornito la prova della comparabilità delle imprese assunte a termine di paragone, né avesse in altro modo dato prova della divergenza dal valore normale dei prezzi praticati dalle società controllate cinesi alla società italiana.

1.1. Sostiene l'Amministrazione ricorrente che tale incedere implicherebbe l'accettazione del principio secondo il quale incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di dare prova della non corrispondenza al valore normale dei corrispettivi praticati fra le società collegate: rimasto dubbio tale fatto - perché la C.T.R. non ha affatto affermato che i prezzi in concreto praticati corrispondessero a quel valore - esso doveva essere posto a carico dell'Ufficio.

Ne consegue, osserva la ricorrente, che l'Agenzia delle Entrate, attore in senso sostanziale, è sì gravata dell'onere di fornire un'adeguata motivazione circa il possibile scostamento dal valore normale dei prezzi effettivamente praticati, ma - in considerazione della inevitabile asimmetria informativa che caratterizza il rapporto - è il contribuente a dover dare, in ultima analisi, la dimostrazione della correttezza dei prezzi.

Sarebbe spettato, dunque, alla società fornire una credibile spiegazione per i sorprendenti mark up praticati dalle sue consociate cinesi (rispettivamente, 39,77% e 17,20%).

2. Il tema affrontato implica un necessario inquadramento delle norme che disciplinano la materia e, soprattutto, dell'interpretazione che ne è derivata tenendo conto dei criteri indicati dall'OCSE nelle Linea Guida sui Prezzi di Trasferimento per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali (cfr. da ultimo Cass. n. 2853 del 31/01/2024).

2.1. La normativa nazionale è contenuta nell' art. 110, comma 7, T.u.i.r. che, nella formulazione ratione temporis vigente, stabilisce: «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 valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti.».

Il richiamato comma 2, per quanto qui rileva, dispone che «Per la determinazione del valore normale dei beni e dei servizi e, con riferimento alla data in cui si considerano conseguiti o sostenuti, per la valutazione dei corrispettivi, proventi, spese e oneri in natura o in valuta estera, si applicano, quando non è diversamente disposto, le disposizioni dell'articolo 9; (..)».

Il "valore normale" dei componenti è definito dall' art. 9, comma 3, T.u.i.r. , secondo cui: «Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini ed alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio ed alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.».

2.2. La modifica legislativa ha quindi adeguato l'ordinamento giuridico nazionale alle pratiche internazionali, in particolare riguardo ai criteri di individuazione dei prezzi di trasferimento tra imprese multinazionali delineati dall'OCSE.

L' art. 110, comma 7, T.u.i.r. è stato modificato dall' art. 59, comma 1, d.l. 24 aprile 2017, n. 50 (entrato in vigore il 4 giugno 2017) ed integrato con il d.m. 14 maggio 2018 , contenente le linee guida interne per l'applicazione delle nuove disposizioni.

Il novellato art. 110, comma 7, T.u.i.r. richiama in maniera espressa il principio di libera concorrenza, in luogo del valore normale contenuto nella previgente formulazione della norma, stabilendo, all'ultimo periodo che «con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma».

Il d.m. 14 maggio 2018 , nel dettare le linee guida per l'applicazione della normativa in parola, individua sei metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento conformi al principio di libera concorrenza (metodo del confronto di prezzo; metodo del prezzo di rivendita; metodo del costo maggiorato; metodo del margine netto della transazione; metodo transnazionale di ripartizione degli utili), ponendoli sullo stesso piano e prevedendo, nel contempo, che il contribuente possa applicare un metodo diverso «qualora dimostri che nessuno di tali metodi può essere applicato in modo affidabile (...) e che tale diverso metodo produce un risultato coerente (...)».

2.3. Tuttavia, come rileva la stessa Cass. 17/05/2022, n. 15668 , già prima della novella legislativa - quindi anche con riguardo alla normativa applicabile alla fattispecie sub iudice - la prospettiva interpretativa della dottrina e della giurisprudenza si era allineata al principio di libera concorrenza enunciato nell'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE (che, pur non avendo valore normativo, costituisce una raccomandazione diretta ai Paesi aderenti: ex plurimis, Cass. 05/03/2020, n. 6242), il quale prevede la possibilità di sottoporre a tassazione gli utili derivanti da operazioni infragruppo che siano state regolate da condizioni diverse da quelle che sarebbero state convenute fra imprese indipendenti, in transazioni comparabili effettuate sul libero mercato, tra soggetti indipendenti.

Infatti, secondo le Linee Guida OCSE (OECD Guidelines, 1995), «La selezione di un metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento si pone sempre l'obiettivo di trovare il metodo più appropriato ad un particolare caso. A questo scopo, nel processo di selezione andrebbero presi in considerazione: i rispettivi vantaggi e svantaggi dei metodi riconosciuti dall'OCSE; la coerenza del metodo considerato con la natura della transazione controllata, determinata in particolar modo attraverso l'analisi funzionale; la disponibilità di informazioni affidabili (in particolar modo sugli elementi comparabili

indipendenti) necessaria all'applicazione del metodo selezionato e/o degli altri metodi; il grado di comparabilità tra transazioni controllate e transazioni tra imprese indipendenti, compresa l'affidabilità degli aggiustamenti di comparabilità che siano necessari per eliminare le differenze significative tra di loro. Nessun metodo è utilizzabile in tutte le eventualità e non è necessario dimostrare la non applicabilità di un dato metodo alle circostanze del caso concreto».

Anche la circolare ministeriale del 12 dicembre 1981, n. 42 , evidenziava che l'adeguatezza di un metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento si valuta caso per caso.

2.4. Nell'indicare i criteri di selezione dei metodi tradizionali basati sulla transazione, le linee guida OCSE si soffermano, per quanto qui può rilevare, sul metodo del costo maggiorato (Cost plus method).

In particolare, la Sezione D della Parte II del Capitolo II delle Linee Guida OCSE del 2017 - così come le stesse linee nell'edizione del 2010 - disciplina tale metodo, che (v. punto 2.45 e ss. OECD Guidelines) «considera innanzitutto i costi sostenuti dal fornitore di beni (o servizi) in una transazione tra imprese associate per beni trasferiti o servizi forniti ad un acquirente collegato. Un'appropriata percentuale di ricarico sui costi di produzione (cost plus mark up) è poi aggiunta a detto costo, così da ottenere un utile adeguato tenuto conto delle funzioni svolte e delle condizioni di mercato. Il risultato di tale operazione può essere considerato come prezzo di libera concorrenza della originaria transazione tra le imprese associate. Detto metodo risulta più utile quando i prodotti semilavorati sono venduti tra parti associate, allorché queste abbiano concluso accordi per la messa in comune degli impianti o accordi di acquisto-fornitura a lungo termine, o quando la transazione tra le imprese associate consista nella fornitura di servizi. La percentuale di ricarico sui costi di produzione del fornitore, nel corso di una transazione tra le imprese associate, dovrà essere stabilita con riferimento alla percentuale di ricarico che lo stesso fornitore ottiene nel corso di transazioni comparabili con terze parti indipendenti ("comparabile interno"). Può, inoltre, essere utilizzata quale riferimento la percentuale che sarebbe stata ottenuta in transazioni comparabili da un'impresa

indipendente ("comparabile esterno")», precisando al punto 2.47 che «(...) una transazione tra parti indipendenti è comparabile con una transazione tra imprese associate ai fini del metodo del costo maggiorato, se è soddisfatta una delle due seguenti condizioni: a) nessuna differenza (nel caso in cui esistano) tra le transazioni comparate o tra le imprese che avviano dette transazioni influenza sostanzialmente la percentuale di ricarico sul libero mercato o b) possono essere apportati aggiustamenti adeguati allo scopo di eliminare gli effetti sostanziali di dette differenze».

3. Ferma la ricostruzione operata, con specifico riguardo al tema dell'onere della prova, va ricordato che l'evoluzione della giurisprudenza di questa Corte, già al tempo dell'emanazione della sentenza resa dalla CTR, aveva abbandonato la considerazione della natura dell' art. 110, comma 7, TUIR , come clausola antielusiva (cfr. Cass. sez. 5, 18 settembre 2015, n. 18392 ; di seguito cfr. anche Cass. sez. 5, 15 aprile 2016, n. 7493 ; Cass. sez. 5, 30 giugno 2016, n. 13387 ; Cass. sez. 5, 15 novembre 2017, n. 27018 ; Cass. sez. 5, 19 aprile 2018, n. 9673 ; di recente v. Cass. sez. 5, 17 maggio 2022, n. 15668 ; Cass. 12 settembre 2022, n. 26695), a ciò conseguendo l'ulteriore principio, affermato dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui «[i]n tema di determinazione del reddito di impresa, la disciplina di cui all' art. 110, comma 7, d.P.R. n. 917 del 1986 , finalizzata alla repressione del fenomeno economico del "transfer pricing", cioè dello spostamento dell'imponibile fiscale in seguito ad operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, non richiede di provare, da parte dell'amministrazione, la funzione elusiva, bensì la sola esistenza di "transazioni" tra imprese collegate a un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, mentre grava sul contribuente, in virtù del principio di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c. e in tema di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali "transazioni" sono intervenute per valori di mercato da considerare normali ai sensi dell'art. 9, comma 3, del medesimo decreto, tali essendo i prezzi di beni e servizi praticati in condizioni di libera concorrenza, al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e luogo in cui i beni e servizi sono stati acquistati o prestati e, in mancanza, nel tempo e luogo più prossimi e con riferimento, in quanto possibile, a listini e tariffe d'uso, non escludendosi dunque l'utilizzabilità di altri mezzi di prova» (cfr., Cass. sez. 5, ord. 19 maggio 2021, n. 13571 e già, in senso conforme, Cass. sez. 5, 8 maggio 2013, n. 10742).

4. I giudici di appello, nella sentenza qui gravata, si sono conformati ai principi affermati, in sostanza rilevando come l'Amministrazione non abbia operato nel rispetto dei criteri dettati dalla normativa, come interpretabili alla luce della "soft law" rappresentata dalla disciplina convenzionale.

4.1. La CTR della Lombardia ha diffusamente ricostruito la fattispecie esaminata sulla scorta delle allegazioni delle parti, segnatamente evidenziando che le sei società cinesi erano state selezionate in un parterre di 44 imprese quali soggetti terzi comparabili, sostanzialmente in base alle seguenti caratteristiche, indicate dall'Amministrazione nell'avviso di accertamento: presentano lo stesso codice attività anche se non producono gli stessi beni, non sono titolari di "Intangible fixed assets", appartengono alla medesima area geografica della controllate cinesi, hanno conseguito un volume di affari equivalente.

4.2. Ha quindi osservato (sentenza, p. 13) che non poteva «trovare riscontro nelle risultanze in atti, andando di conseguenza respinta, la dirimente statuizione dei primi giudici che nel rigettare il ricorso della società contribuente premettevano che la metodologia del costo maggiorato adottata dall'Ufficio - previa identificazione di n.6 aziende prescelte a comporre il campione di riferimento e comparazione - per la verifica dei transfer pricing intercorsi con le controllate Ufi Filters Shanghai Ltd e Sofima Automotive Filter Shanghai Ltd "non presuppone l'identità di beni e dei servizi oggetto de/l'attività, ma richiede la comparabilità di funzioni, rischi o investimenti, affermando la del tutto indimostrata circostanza che le 6 aziende di comparazione selezionate appaiono idonee allo scopo stante l'analogia funzionale avuto riguardo alla progettazione, produzione, assemblaggio, ricerca e prestazione di servizi, acquisti, distribuzione, marketing, management ecc."».

4.3. A tale riguardo, la Commissione regionale (sentenza, p. 14) ha ritenuto che l'Amministrazione non avesse correttamente identificato il parametro rispetto al quale aveva identificato il prezzo "normale" da cui la società contribuente si sarebbe discostata, osservato in particolare che «Nel caso di specie non solo la tipologia delle sei aziende prescelte a comporre il campione di riferimento presenta ineccepite incongruenze quanto meno in riferimento alla incoerente tipologia di produzione - e.g. cabine, serbatoi, ingranaggi e simili vs filtri ad alta tecnologia - ed alla localizzazione geografica - considerata altresì la remota localizzazione di aziende del campione all'interno della Cina in confronto con la localizzazione delle due controllate situate direttamente nella stessa area portuale di Shanghai - ma soprattutto non risulta essere stata data alcuna

dimostrazione e/o evidenza delle "funzioni, rischi o investimenti" comparabili delle sei società del prescelto campione, risultando assente qualunque specifica descrizione relativa a progettazione, produzione, assemblaggio, ricerca, acquisti, distribuzione e marketing, stante che gli unici dati resi disponibili sono quelli di bilancio. La Commissione osserva poi la erroneità della affermazione dell'Ufficio (cfr. pag. 15 delle controdeduzioni all'appello in atti) che vorrebbe la "quasi totalità delle vendite" delle controllate come "avvenute proprio in favore della controllante Ufi Filters spa", mentre contraddittoriamente lo stesso Ufficio afferma ed evidenzia, quanto alla controllata Sofima Automotive Filter Shanghai Ltd., vendite per soli € 4.517.798,96 vs un totale di € 48.463.000,00».

4.4. Né nuoce alla consistenza della ratio decidendi espressa dai giudici di appello il riferimento, effettuato dalla CTR, alla indimostrata natura elusiva delle operazioni, questione estranea al tema del transfer pricing, ma purtuttavia sollevato dall'Ufficio.

5. La CTP è dunque giunta al plausibile convincimento, sia circa la non elusività della condotta commerciale della Ufi Filters SPA nel procedere all'acquisto dei filtri presso la propria consociata estera, costituendo essa una razionale pratica commerciale, sia circa la non congruenza del ragionamento svolto dall'Ufficio in ordine alla normalità del prezzo praticato, tenuto conto della localizzazione geografica, l'assenza di qualunque specifica descrizione relativa a progettazione, produzione assemblaggio ricerca, acquisti, distribuzione e marketing.

5.1. I giudici di appello hanno pertanto ritenuto sussistere elementi che infirmano alla radice la ricostruzione ragionamento dell'Ufficio e, quindi, in grado di costituire la ragionevole prova contraria delle circostanze poste a base dell'azionata pretesa tributaria.

6. Il motivo di ricorso è pertanto infondato, e manifesta inoltre evidenti profili di inammissibilità ove risulta, in verità, inteso a sollecitare una rivalutazione del compendio istruttorio, pur a fronte di una motivazione coerente e che esprime un invero plausibile esito dell'analisi delle reciproche deduzioni difensive.

7. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna della ricorrente al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano come in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. n. 30 maggio n. 115, art. 13 comma 1- quater, (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 6.000,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi, liquidati in euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 20/03/2024.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza