Sentenza del 14/11/2018 n. 29306 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE (I.R.P.E.G.) (TRIBUTI POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - DETERMINAZIONE - IN GENERE "Transfer pricing" internazionale - Ricarico modesto del cessionario - Valenza indiziaria.

Massima:

In tema di operazioni di cessione con società estere infragruppo (cd. "transfert pricing" internazionale), il ricarico estremamente modesto praticato dal cessionario per la successiva rivendita costituisce uno degli elementi indiziari della necessità di individuare il "valore normale" di mercato del bene ceduto ai sensi dell'art. 9, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di processo verbale di constatazione l'Agenzia delle Entrate emetteva due avvisi di accertamento, ai fini Ires ed Iva, nei confronti della consolidante R. e della consolidata R. C. s.p.a., con riferimento all'anno di imposta 2004, in quanto la R. C. aveva ceduto il polimero 66 alla radici C. T. BV, altra società del gruppo, di diritto olandese, con una branch in Svizzera, a prezzi di cessione talora inferiori ai costi variabili delle materie prime, o inferiori ai costi industriali o frutto dell'applicazione di un margine di ricarico irrisorio, riferiti al mercato asiatico, come emergeva con il raffronto con il bollettino (XXXXX) (recante prezzi più bassi rispetto ad altri listini, Milano e Icis), a differenza delle vendite avvenute con società estranee al gruppo, in applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7.

2. I tre ricorsi proposti dalle due società venivano accolti dalla Commissione Tributaria Provinciale, con conferma della decisione da parte della Commissione Tributaria Regionale, che rigettava anche l'appello incidentale delle contribuenti, in ordine alla carenza di motivazione degli avvisi ed alla errata applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, comma 3.

3. Avverso tale ultima decisione proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate.

4. Resistevano con controricorso le due società, proponendo ricorso incidentale e depositando memoria scritta.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", in quanto erroneamente la Commissione tributaria regionale ha escluso che la rivista (XXXXX), operante nel settore chimico, in quanto pubblicazione di natura privata, non rientra nel novero dei listini ufficiali delle camere di commercio, anche perchè le "mercuriali", pure citate nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, possono avere anche natura privata, ben potendosi quindi ricavare il valore "normale" delle merci anche da tale documento.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", per avere ritenuto la Commissione regionale che i prezzi indicati nella rivista (XXXXX) sono quelli praticati ai consumatori e non dal produttore al distributore, essendo sempre lo stesso lo stadio di commercializzazione, che riguarda però solo il soggetto che effettua la prestazione (produttore, grossista, dettagliante), ma non l'acquirente-consumatore (inteso come imprenditore che lo utilizza a fini produttivi).

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "motivazione omessa su fatto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5", in quanto il "listino" della rivista (XXXXX) è stato consegnato in sede di verifica agli agenti verbalizzanti proprio dal legale rappresentante della società R. C. s.p.a., sicchè tale "fatto" deve essere inteso come "ammissione, ad opera di R. Chimica s.p.a., che i prezzi rilevati da (XXXXX) fossero prezzi da lei usualmente praticati".

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9 e artt. 2727-2729 c.c., in combinato disposto in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", perchè, in assenza di listini e mercuriali delle camere di commercio il prezzo di mercato delle merci può essere determinato da elementi presuntivi, tra cui va annoverata la rivista specializzata (XXXXX), anche se di natura privata.

4.1. Tali motivi, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono infondati.

4.2. Invero, l'Agenzia delle entrate contesta alle due società (consolidante e consolidata) la cessione da parte di R. C. s.p.a. alla controllata R. C. T. BV, con sede di Svizzera, di polimero 66, ad un prezzo inferiore al valore "normale" di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, trattandosi di cessione infragruppo, con cessionaria estera, ai sensi del medesimo D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7, (D.P.R. n. 917 del 1986, vecchio art. 76). Per la determinazione del "valore normale" l'Agenzia delle Entrate ha utilizzato un listino proveniente dalla rivista specializzata privata (XXXXX), consegnata dal legale rappresentante della società in sede di verifica.

4.3. Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7, dispone che "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 un aumento del reddito; la stessa disposizione di applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito".

L'art. 110, comma 2 prevede che "per la determinazione del valore normale dei beni e desi servizi...si applicano...le disposizioni dell'art. 9".

Il medesimo D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, quindi, dispone che "per valore normale..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...Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso".

4. In primo luogo, deve evidenziarsi che non può essere accolta la tesi della Agenzia delle Entrate per cui, ai fini della determinazione del "valore normale" ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, comma 3, possano essere utilizzati listini "privati", in quanto anche le mercuriali possono avere natura privata, oltre che pubblica.

Non v'è dubbio, infatti, che sia le mercuriali che i listini provengono dalla Camere di commercio, sicchè non v'è spazio per l'utilizzo dei dati forniti da una rivista privata, seppure specialistica, per determinare il "valore medio" di cessione del polimero 66.

Inoltre, alle mercuriali delle camere di commercio si fa riferimento anche nell'art. 1516 c.p.c. (esecuzione coattiva per inadempimento del venditore di cose mobili) e art. 1474 c.p.c., comma 2, (mancata determinazione espressa del prezzo nel contratto di compravendita).

La mercuriale, infatti, è il listino del prezzo media di una merce, emanato a cura delle Camere di commercio.

La Commissione regionale, dunque, ha correttamente affermato che "L'Agenzia delle Entrate ha determinato il valore normale facendo uso delle risultanze delle rilevazioni della (XXXXX), cui peraltro non può attribuirsi la natura di listino ufficiale ex D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, trattandosi di pubblicazione privata e che - tra l'altro - fa riferimento ai prezzi al consumatore e quindi non attinenti alle cessioni dal produttore al distributore".

Tra l'altro, la non particolare attendibilità delle rilevazioni della rivista (XXXXX), che non riguardano infatti la grande distribuzione, si palesa dal contenuto della missiva inviata dal direttore della rivista, (XXXXX), riportato e trascritto dalla difesa della società (cfr. pagine 13 e 14 del controricorso "...Questo significa che i prezzi da noi forniti sono i prezzi tipici per acquisti da parte di piccoli clienti in tutta Europa..i nostri lettori...sanno anche che i prezzi offerti da grosse aziende a grossi compratori sono dati riservati e non sono accessibili ad agenzie come la (XXXXX)").

Inoltre, nella lettera si legge che "poche sostanze chimiche sono commercializzate in volumi tali da avere le stesse caratteristiche delle commodity...i questi casi i prezzi non sono ben conosciuti...", con la precisazione che "il risultato è che il prezzo di un polimero può variare molto in funzione dei seguenti fattori: produttore e consenso di cui il prodotto gode nell'industria; grade, che definisce il peso molecolare...località del cliente, in particolare la nazione; tempo di imballaggio...trasporto...relazioni tra produttore e cliente...condizioni di pagamento...volume dell'operazione".

Non sussiste neppure l'omessa motivazione su un fatto decisivo, in relazione alla mancata valorizzazione da parte della Commissione Regionale della "ammissione" fatta dalla società che ha consegnato in sede di verifica i dati della rivista privata, di praticare i medesimi prezzi riportati nella stessa.

Infatti, la motivazione della Commissione Regionale non si limita ad affermare la natura meramente privata della rivista e la sua valenza solo nel rapporto tra venditore e consumatore (ma non tra produttore e distributore), ma si declina in molteplici argomentazioni che si snodano dal ricarico "estremamente modesto" applicato dalla società controllata che ha provveduto poi alla distribuzione del prodotto, all'analisi dei dati di bilancio della cedente, sicchè all'aumento della domanda di prodotto non ha fatto seguito un proporzionale aumento dei prezzi, alla giustificazione per le vendite sotto costo per impedire le perdite che sarebbero derivare dalla interruzione del ciclo continuo di lavorazione, alle perdite dichiarate dalla R. C. s.p.a. nei quattro anni seguenti.

Peraltro, la circostanza che il legale rappresentante della società abbia consegnato i dati della rivista senza aggiungere rilievi o osservazioni non può costituire "ammissione" implicita dell'utilizzo proprio di quei prezzi per la cessione del polimero 66.

Va anche evidenziato che gli accertatori, per utilizzare i dati della rivista, ritenuti più bassi come prezzi, rispetto a quelli del listino della Camera di commercio di Milano e di un altro listino - XXXX Europa, hanno dovuto modificare i dati, forniti al lordo delle spese (franco destino), detraendo i costi, indicati in 0,029 per l'Europa, 0,045 per l'Asia e 0,094 per l'America, rendendoli omogenei ai dati del listino della Camera di commercio di Milano e di quello Icis-Lor Europa (franco partenza).

La censura in ordine al valore almeno indiziario dei dati forniti dalla rivista, di cui al motivo sub 4, è del tutto nuova, in quanto mai avanzata in sede di merito, sicchè è inammissibile, senza contare che tali dati, per la natura privatistica della rivista e per la sua scarsa attendibilità nei rapporti con la grande distribuzione, non integrano un indizio grave e preciso.

5. Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente censura la sentenza di secondo grado per "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, dell'art. 9, degli artt. 2727-2729 c.c., del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 14, e della direttiva 2006/122/ce, art. 72, in combinato disposto in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", non potendosi ritenere ragionevole e verosimile che il polimero possa essere venduto a prezzo inferiore al costo di produzione, e ciò in contrasto con il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 14, in materia di iva che, anche nella sua formulazione attuale, nell'interpretazione dottrina, "il valore normale si presume esser pari al costo di produzione". Non può, quindi, condividersi la giustificazione fornita dalla R. C. s.p.a., per cui "dovendo esse

produrre a ciclo continuo è meglio - per lei - accettare un prezzo inferiore al costo di produzione che interrompere il ciclo (comportando ciò maggiori perdite)" (cfr. pagina 77 del ricorso per cassazione).

5.1. Tale motivo è inammissibile.

Invero, da un lato, si rileva che la dedotta violazione di legge è del tutto nuova, in quanto mai tale censura è stata avanzata nel giudizio di merito, nè le ricorrenti hanno indicato di avere sollevato tale questione nelle fasi di merito, e dall'altro, si evidenzia che la violazione di legge è proposta surrettiziamente per criticare, invece, la motivazione della Commissione Regionale (Cass. Civ., 16 settembre 2013, n. 21099), che ha accolto la giustificazione della società cedente, per cui la vendita sottocosto, con produzione a ciclo continuo, cagiona meno danni del blocco dell'attività produttiva.

6. Con il sesto motivo di impugnazione la ricorrente deduce "motivazione omessa od insufficiente su fatto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5", non avendo tenuto conto la Commissione Regionale di tutta una serie di elementi indiziari in grado di dimostrare che il prezzo del polimero 66 era di molto inferiore al valore "normale" di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, comma 3. In particolare, tali elementi sono costituiti da:vendita del polimero talora anche a prezzo inferiore al costo industriale; le vendite a ditte terze non avvenivano sottocosto; i verificatori avevano chiesto alla società i listini prezzi; la società aveva prodotto le due pubblicazioni (XXXXX) e Icis Ilor (questa solo per il mercato europeo); i verificatori avevano acquisito il terzo listino, pubblicato dalla Camera di commercio di Milano, con prezzi inferiori ai primi due; i verificatori avevano utilizzato i prezzi risultanti dalla rivista (XXXXX); l'Asia riceveva i polimeri 6 (meno pregiati e quindi dal prezzo più basso) e non 66; i prezzi mensili erano stati depurati dei costi dichiarati dalla R. C. s.p.a.; i prezzi europei erano in perfetta linea con quelli praticati alle società estranee, mentre i prezzi asiatici erano molto diversi; era apodittica l'affermazione per cui era preferibile vendere sottocosto piuttosto che bloccare l'attività produttiva.

7. Con il settimo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "motivazione insufficiente su fatto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5", in quanto le argomentazioni della Commissione Regionale "presentano gravi mende logiche": la R. C., acquirente, ha venduto il polimero con un ricarico estremamente modesto rispetto al prezzo di acquisto da R. C., non indicandosi neppure la quantificazione del ricarico, mentre varie volte la R. C. rivendeva ad altre società del gruppo; nella relazione al bilancio del 2004 era emersa una congiuntura estremamente sfavorevole, in quanto benchè si fosse raggiunto il picco delle vendite, ad una maggiore domanda non si era contrapposto un proporzionale aumento dei prezzi, non consentendo il recupero dell'aumento delle materie prime (per la ricorrente si tratta di una circostanza "ben strana ed incredibile"); la vendita sotto costo era preferibile all'interruzione del ciclo della produzione, che avrebbe cagionato maggiori perdite (ciò per la ricorrente non giustifica la vendita sottocosto e non impinge nella determinazione del prezzo di mercato); la società R. C. ha avuto perdite nel 2004 e negli anni successivi, sicchè non vi era pratica elusiva della contribuente per sottoporre gli utili a più favorevoli regimi di tassazione (per la ricorrente le perdite possono essere riportate nei bilanci dei successivi 5 anni, sicchè già nel

2004 doveva essere plausibile che la società avrebbe avuto perdite anche nei cinque anni successivi).

7.1. I motivi sesto e settimo, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono infondati.

Invero, la Commissione Regionale ha fornito una motivazione analitica, congrua e convincente in ordine alla correttezza dei prezzi applicati dalla R. C. s.p.a. nella cessione del polimero alla R. C., con riferimento al mercato asiatico, senza alcuna violazione del valore normale di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, comma 3.

La Commissione Regionale, infatti, ha affrontato tutte le censure formulate dall'Agenzia delle Entrate appellante con il gravame, tese a dimostrare che i prezzi praticati con la società controllata per il mercato asiatico erano inferiori al valore normale, desunto dai dati della rivista privata (XXXXX).

In particolare, la Commissione Regionale ha affermato che non poteva essere utilizzata, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, comma 3, la pubblicazione privata della rivista (XXXXX), che la pubblicazione faceva riferimento alle cessioni tra produttore e consumatore e non a quelle tra produttore e distributore, che era stata prodotta documentazione inerente alla successiva rivendita del prodotto "con un ricarico estremamente modesto da parte della società controllata", che dalla relazione al bilancio emergeva una "congiuntura sfavorevole", che pur se era vero che nell'anno 2004 era stato raggiunto "il picco storico della vendita di polimeri 66, "la relazione precisa anche che all'aumento della domanda del prodotto non ha fatto seguito un aumento di prezzi, come sarebbe stato invece prevedibile secondo la normale legge della domanda e dell'offerta", che in alcuni casi "il prezzo applicato dalla società è addirittura inferiore al costo industriale del polimero, ma tale circostanza è stata giustificata dalla parte in quanto l'interruzione del ciclo continuo di produzione dell'azienda comporterebbe anche perdite maggiori", che il gruppo Radici nel 2004 "e negli anni successivi" aveva avuto perdite di esercizio, sicchè poteva supporsi "qualche errore nella politica imprenditoriale dell'azienda", ma nel contempo poteva escludersi "un intento elusivo da parte della società, dato che l'operazione non risulta avere comportato alcun vantaggio fiscale alla parte, non essendoci utili da sottoporre a un regime fiscale più favorevole rispetto a quello italiano".

Pertanto, la Commissione regionale ha dato risposte esaustive ad ogni aspetto della vicenda. In particolare, dinanzi alla presa di posizione della Commissione sulla natura privata della pubblicazione, non rientrante quindi tra i listini e le mercuriali pubbliche elaborate dalla camera di commercio ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, comma 3 perdono consistenza anche le critiche sulla circostanza che la società aveva essa stessa consegnato la pubblicazione in sede di verifica ed aveva anche indicato in i costi di spedizione, essendo tali prezzi al lordo dei costi, differenziati per continente.

L'affermazione da parte della Commissione, aderente alla tesi della parte, per cui le vendite sotto costo avvenute in alcuni casi, evitano perdite maggiori scaturenti dalla interruzione del ciclo produttivo, costituisce una argomentazione degna di plausibilità, e non meramente apodittica.

Il "ricarico estremamente modesto" praticato dalla cessionario per la successiva rivendita, lungi dall'essere generico, costituisce proprio un elemento forte per la determinazione del valore normale ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 9, comma 3. E' sufficiente osservare che la circolare dell'Agenzia delle Entrate sul tema del "valore normale" in tema di cessione tra società infragruppo n. 32 del 1980, prevede tre criteri per la determinazione del valore normale: il metodo del confronto del prezzo, sia con riferimento alle transazioni comparabili tra imprese indipendenti (confronto esterno), sia tra una delle imprese che effettuano la transazione e un'impresa indipendente (confronto interno); il metodo, appunto, del prezzo di "rivendita" che si utilizza proprio nel caso in "l'acquirente/rivenditore provvede alla sola commercializzazione dei beni acquistati", pure se in alcuni casi il bene ceduto "non è oggetto di rivendita o viene ceduto ad altra impresa facente parte del medesimo gruppo o, comunque, legata alle prime due da vincoli di dipendenza"; il metodo del costo maggiorato, sicchè il prezzo di trasferimento è determinato, in alternativa a quello di rivendita, dal costo di produzione aumentato di un margine lordo.

I dati doganali di Taiwan, indicati dalle controricorrenti, poi, palesano prezzi molto più bassi del polimero 66 rispetto a quelli della rivista (XXXXX), fino al - 30% nel novembre 2004.

Quanto alla esistenza di perdite societarie in capo alla cedente R. C. s.p.a. ed al Gruppo R., sia per il 2004 che per gli anni successivi (le perdite del consolidato con consolidante R. hanno raggiunto 40 milioni di euro), è indubbio che, come afferma l'Agenzia delle Entrate, si esclude l'intento elusivo, anche se la giurisprudenza di legittimità più recente ritiene che il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7, non ha natura antielusiva (per la natura antielusiva cfr. Cass. Civ., 24 luglio 2015, n. 15642; Cass. Civ., 24 luglio 2013, n. 17955, seppure in tema di transfer pricing domestica; Cass. Civ., 13 maggio 2015, n. 9709), tanto che l'amministrazione finanziaria deve solo dimostrare l'esistenza della operazione infragruppo e la pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore normale di mercato del bene, mentre non è necessario che fornisca ulteriormente la prova che l'operazione infragruppo sia priva di una valida giustificazione economica ed abbia comportato un concreto risparmio di imposta, trattandosi di presupposti costitutivi della fattispecie generale di operazione antielusiva disciplinata dal D.P.R. 600 del 1973, art. 37 bis, presupposti non richiesti nel caso in cui venga contestata la violazione della regola del valore normale dei componenti reddituali prevista nella specifica fattispecie del trasnsfer pricing internazionale (Cass. Civ., 9673de1 19 aprile 2018; Cass. Civ., 30149/2017; Cass. Civ., 13387/2016).

La presenza di consistenti perdite, peraltro, costituisce ancora uno degli elementi indiziari per giungere alla determinazione del "valore normale", pur avendo perso parte della rilevanza, in considerazione della ritenuta natura non più antielusiva del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7.

Nè, peraltro, il giudice di merito deve prendere posizione su ciascuna argomentazione ed elemento di prova offerto dalle parti in giudizio, essendo sufficiente che il giudice indichi le ragioni del proprio convincimento, dovendosi in tal caso ritenere implicitamente disattese tutte le argomentazioni logicamente incompatibili con esse (Cass. Civ., 07/2272).

9. Con ricorso incidentale le società deducono "omessa motivazione su punti essenziali per la decisione della controversia" ed in particolare sui motivi sollevati con l'appello incidentale, in particolare sulla insufficiente motivazione dell'avviso di accertamento e sulla violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 9 e 110.

9.1. Tale ricorso è assorbito, in ragione del rigetto del ricorso principale.

10. Le spese del giudizio di legittimità vanno compensate integralmente tra le parti per la complessità e la peculiarità della controversia trattata.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito il ricorso incidentale.

Compensa interamente tra le parti le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 16 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 14 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza