Sentenza del 29/01/2019 n. 2387 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE (I.R.P.E.G.) - DETERMINAZIONE - IN GENERE Operazioni infragruppo - Disciplina del "transfer pricing" - Prestito - Applicabilità agli interessi - Fondamento e conseguenze.

Massima:
In tema di reddito d'impresa, la disciplina del "transfer pricing" prevista dall'art. 110 del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella formulazione applicabile "ratione temporis"), opera anche nell'ipotesi di prestito ad una società del gruppo, fattispecie nella quale, essendo il costo rappresentato dal saggio di interesse, questo deve essere determinato in relazione al prezzo normale di mercato, ossia al tasso mediamente praticato nel tempo e nel luogo dell'operazione.

Testo:

1. All'esito di verifica presso la sede dell'odierna ricorrente, veniva notificato processo verbale di constatazione in data 31 luglio 2007, con vari rilievi in materia di imposte dirette e di Iva, cui seguivano diversi avvisi di accertamento.

1.1 Nello specifico, un primo rilievo mosso dall'Ufficio erariale attiene agli interessi percepiti su un prestito che la MF Componenti s.r.l. ha concesso alla sua controllante Xantia Finance s.a., società di diritto lussemburghese, che detiene il 99,40% capitale della MF. Trattasi di un prestito di complessivi Euro 4.070.000,00, erogato in tre rate fra il 1 dicembre 2003 ed il 4 maggio 2004 ad un tasso di interesse di circa il 2,3% (segnatamente 2,178% e 2,344% per il 2004), pari alla media annuale euribor, mentre l'Ufficio riteneva applicabile il tasso effettivo globale medio del singolo anno che per il 2003 era del 6,265%, per il 2004 era di 5,8725% e così via. Recuperava quindi a tassazione per ogni anno il maggior importo che MF avrebbe percepito applicando detto tasso di interesse.

1.2 Un secondo rilievo Ires riguarda la coerenza dei costi sostenuti da MF quale corrispettivo per la consulenza ricevuta dalla C. & Co. srl, costituita nel 1998 e specializzata in consulenza aziendale, che aveva curato l'analisi dei costi industriali, di organizzazione e gestione del personale. I costi sarebbero in parte indeducibili, in parte eccessivi in ragione dell'opera professionale, in parte indeterminati o incerti. Segnatamente le anomalie riguardavano:

- Il volume d'affari della C. & Co. per l'anno 2004 deriva dalla predetta consulenza a favore di MF;

- Non giustificabili le consulenze per il personale, i rapporti sindacali, i profili amministrativi e contabili, perchè già dal 2003 la MF era dotata di struttura interna preposta a queste incombenze;

- Compensi eccessivi richiesti da C. & Co. rispetto ai prezzi praticati sul mercato da altri operatori, che dimostrano la antieconomicità dell'operazione;

- Identico centro di imputazione di volontà ed interessi di MF e C. & Co., poichè entrambe riferibili al dott. C.R.A., titolare dello 0,40% del capitale di MF, ma di cui era amministratore, mentre era contemporaneamente anche il socio di maggioranza ed amministratore di C. & Co., avendo come altro socio la sua stessa madre. Identica la sede delle due società e gestione dell'una società tramite la (consulenza dell') altra.

1.3 Ulteriore rilievo mosso dall'Ufficio riguarda un'operazione finanziaria ritenuta fittizia o simulata. Il 30 dicembre 2003 MF cedeva a K. srl una partita di materiale tecnologico ritenuto obsoleto e depositato presso lo stabilimento di (---), di proprietà della stessa MF; il corrispettivo veniva fissato e pagato in Euro 50.000; nel corso del 2004 parte dello stesso materiale era rivenduto da K. a MF per la consistente cifra di Euro 483.106,52, annotando l'Ufficio che la merce non aveva mail lasciato il luogo ove era depositata e non aveva subito lavorazione o rigenerazione alcuna, tale da giustificarne un mutamento ed un incremento di valore, peraltro assai consistente.

1.4. Sulla scorta di quest'ultimo rilievo, veniva recuperata anche la detrazione iva, perchè indebitamente operata su operazione ritenuta inesistente.

2. La sentenza in esame trova origine nell'avviso di accertamento in data 14 novembre 2008, ove l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di (---), recuperava a tassazione per l'anno 2004 Euro 340.614 a titolo di Ires, Euro 43.867 a titolo di Irap ed Euro 96.622 a titolo di Iva, irrogando sanzioni per altri Euro 510.921.

2.1 Insorgeva la società contribuente avanti la CTP di Milano, svolgendo puntuali controdeduzioni ai predetti rilievi mossi dall'Ufficio in ordine alla gestione imprenditoriale, nonchè sollevando una preliminare eccezione di regolarità procedimentale.

Più precisamente, la contribuente affermava la violazione del D.Lgs. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, nel testo vigente all'epoca dei fatti, lamentando la durata dell'ispezione condotta nei locali della contribuente accertata. Lamentava infatti che l'ispezione avesse avuto inizio con il primo accesso il 19 febbraio 2007 per concludersi il giorno 31 luglio 2007, identificando la chiusura dell'ispezione con la notifica del processo verbale di constatazione. Ne deduceva una durata di calendario per 163 giorni, di cui 113 lavorativi, a fronte di una durata di 30 giorni, estensibili a 60, che la contribuente afferma doversi calcolare in forma continuativa a far data dal primo accesso. Ne deriva la violazione del termine di durata massima del procedimento che ne inficia il conseguente provvedimento conclusivo, cioè il pvc e, a cascata, il verbale di accertamento invalido (recte, annullabile) per illegittimità derivata.

2.2 Nel merito, la contribuente contestava i recuperi a tassazione, controdeducendo alla ricostruzione degli Uffici.

2.2.1 Quantò al prestito, affermava che il tasso di favore trovava applicazione proprio perchè operazione senza intermediari finanziari, meramente infragruppo, su fondi nella disponibilità di MF, dotata di un capitale sottoscritto e versato per Euro 5.000.000, quindi più che congruo per prestarne Euro 4.070.000 alla propria controllante. Fuorviante quindi l'applicazione del tasso fra operatori commerciali o interbancari del 5,8725% per lo scopo speculativo che li caratterizza e qui assente. In subordine afferma che la disapplicazione del tasso convenzionale ritenuto fittizio comporti in generale e sussidiaria l'applicazione del tasso legale, che nel periodo in esame era del 2,5%, cioè assai vicino al 2,3% praticato nell'operazione de qua.

2.2.2 Quanto alla consulenza prestata da C. & Co., rammentava che MF era stata oggetto di intensa ristrutturazione aziendale, acquistando lo stabilimento di (---), con 186 dipendenti, strutturato per la produzione di componenti, ma privo di unità organizzative e manageriali, che venivano svolte dal precedente proprietario Alcatel Italia spa nella propria sede di (---). Riteneva più che giustificato quindi che lo scarso personale di C. & Co. fosse pressochè integralmente assorbito nel lavoro per MF, ricavandone la gran parte del fatturato di quel periodo.

2.2.3 MF contestava anche la finzione della vendita a K. e riacquisto del materiale depositato a (---), con perizia giurata in data 31 dicembre 2003 che ne giustificava il valore del riacquisto.

2.2.4 Dall'ultimo, appunto, deduceva anche la bontà della detrazione Iva operata e, in generale, la correttezza di quanto a suo tempo versato come Ires, Irap ed Iva.

2.3 La CTP accoglieva l'eccezione preliminare relativa alla regolarità del procedimento ed annullava tutti gli atti conseguenti che riposano sulla - troppo lunga - ispezione. Interponeva appello l'Ufficio finanziario proponendo diverso calcolo dei giorni di ispezione. Per l'effetto devolutivo dell'appello, a sua volta la contribuente riproponeva tutti i vizi già sollevati in primo grado, sia quello procedimentale, sia quelli di merito che erano stato assorbiti per l'effetto dell'accoglimento del primo motivo sul vizio procedimentale.

2.4 La CTR Lombardia - Milano accoglieva l'appello dell'Ufficio, annullava la sentenza di primo grado, respingendo nel merito tutte le doglianze della contribuente e nello specifico affermava un calcolo non continuativo dei giorni di ispezione, ma basato sulla somma dei giorni lavorativi di effettiva presenza dei verificatori nella sede aziendale della contribuente accertata. Nel merito, riteneva applicabile figurativamente il tasso di interesse medio globale del 5,8725% in luogo del tasso legale o di quello convenzionale pattuito dalle parti, proprio perchè funzionale ad evitare gli effetti distorsivi del c.d. transfer price, cioè l'imposizione di un prestito da controllante a controllata, residenti in Stati diversi, all'unico scopo di ottenere le agevolazioni connesse al diverso regime impositivo cui sono sottoposte.

La CTR dava poi credito alla ricostruzione degli Uffici finanziari che dipingevano la C. & Co. quale vero centro direzionale della MF, suo unico cliente, con un trasferimento di ricchezza in danno alla società dove il dott. C.R.A. era socio allo 0,40%, ed a tutto vantaggio della C. & . Co. srl, ov'egli

era socio assieme alla madre e che sarebbe stata chiusa dopo la fine della consulenza, passando anche a MF il proprio dipendente, assunto per svolgere il lavoro che MF affidava.

La CTR non riteneva degna di fiducia la perizia giurata, resa ad un giorno dalla vendita del materiale obsoleto per Euro 50.000, che ne attestava il valore in uno spettro tra Euro 390.000 e Euro 500.000; nè riteneva che una società strutturata come Alcatel avesse improvvisamente bisogno del materiale poco prima ceduto da MF come obsoleto. Le predette argomentazioni si riverberano anche sul conteggio Iva e la ripresa a tassazione delle altre imposte.

Propone ricorso per cassazione la contribuente, affidandosi a cinque motivi di censura.

Ha notificato rituale controricorso l'Avvocatura generale.

In prossimità dell'udienza non sono state presentate memorie.

Motivi della decisione

1. Col primo motivo si lamenta violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, in parametro all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

1.1 Quale lesione del diritto di difesa, lamenta infatti la ricorrente di aver subito un'ispezione nei luoghi aziendali protratta oltre ogni termine di legge ed oltre ogni ragionevolezza. Argomenta che il telos della norma - esplicitato fin dai primi articoli - sia quello di ridurre l'aggravio dell'attività del contribuente ispezionato, che si ottiene, primieramente, con una fissazione certa della delimitazione temporale in cui l'accesso può esplicarsi. Osserva come, per i lavoratori autonomi e le imprese in contabilità semplificata, la novella del 2011 abbia precisato che il periodo di permanenza non possa superare un determinato numero di giorni lavorativi nell'arco di un più ampio delimitato periodo, per dedurne a contrariis come, per gli altri contribuenti, i giorni di permanenza massima coincidano con il numero di giorni lavorativi fissati dalla legge, computati secondo il decorso naturale. Conclude affermando che individuare il termine massimo di ispezione come somma dei giorni di effettiva presenza dei militari in sede significhi rimettere all'Ufficio la discrezione sulla durata dell'ispezione, potendosi dilatare oltre ogni misura, ove tra un accesso e l'altro intercorra un lungo periodo.

1.2 La questione è stata già affrontata da questa Corte, con orientamento cui il Collegio intende dare continuità, non ravvisandosi, negli atti versati in giudizio, ragioni per discostarsene. La violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 - il quale, nella versione vigente all'epoca dei fatti, così recita: La permanenza degli operatori (...), dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni" - non comporta la nullità dell'accertamento, nè l'inutilizzabilità dei dati acquisiti - trattandosi di effetti non previsti dall'ordinamento (in termini, Cass. civ., sez. trib., 15-04-2015, n. 75841, secondo cui "il protrarsi della presenza dei verificatori nella sede del contribuente oltre i

termini previsti dallo statuto del contribuente, L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, non preclude, in assenza di una specifica norma sanzionatoria, l'utilizzo degli elementi acquisiti oltre la scadenza dei predetti termini e per l'effetto non determina l'invalidità del conseguente avviso di accertamento". Questa Corte ha altresì rilevato che la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa svolta dagli operatori del fisco presso la sede del contribuente, escludendo, quindi, dal computo quei giorni impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi (Cass. civ., sez. trib., 21-05-2014, n. 11183), sicchè non si può fare riferimento al decorso naturale del tempo, per cinque giorni lavorativi ogni settimana, ma guardare alle giornate di effettiva presenza in sede.

Il motivo è quindi infondato e va disatteso.

2. Con il secondo motivo si lamenta illogicità della motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

2.1 Nella sostanza si lamenta che la sentenza d'appello abbia ritenuto legittima, la rideterminazione degli interessi attivi, per l'anno di competenza, che ha operato l'Ufficio in ordine al finanziamento infragruppo, da controllata a controllante. Avrebbe errato la CTR e, prima ancora, l'Ufficio ritenendo non plausibile un prestito infragruppo ad un tasso del 2,3% assolutamente fuori mercato rispetto al 5,87% corrente. Si afferma che la CTR sarebbe incorsa in un errore di fatto, ritenendo che il prestito non poteva essere sostenuto a quel tasso, in ragione delle spese che MF stava sostenendo nel periodo per le acquisizioni, le trasformazioni societarie e l'outsourcing per l'attività gestionale delle nuove acquisizioni che non erano all'uopo strutturate. L'errore della CTR sarebbe nel legare le dichiarazioni rese dalla contribuente sulle operazioni societarie (ampiamente riprese e descritte da pag. 24 a 28 del ricorso per cassazione), i relativi costi (da cui l'incarico a CenCo per il reperimento di linee di credito) con il prestito alla controllante Xantia Finance s.a., che sarebbe operazione completamente diversa.

2.2 Dal capo di sentenza censurato non si evince l'errore, da cui l'illogicità lamentata. Nei capoversi quarto, quinto e sesto di pag. 6, dove si tratta di questo profilo, la CTR rileva la coincidenza temporale di un prestito alla controllante per complessivi Euro 4.070.000,00 (su un capitale di Euro 5.000.000,00) e di rilevanti operazioni finanziarie per acquisizioni, ristrutturazioni aziendali, consulenze gestionali etc. per le quali era necessario il ricorso al credito sul mercato, donde l'insostenibilità di prestare denaro ad interesse più che dimezzato rispetto al mercato e, contestualmente, svolgere attività per cui era necessario finanziarsi, tanto che risultava aver conferito apposito incarico professionale per il reperimento delle linee di credito. La contestualità delle operazioni denota e dimostra l'insostenibilità del tasso dichiarato, cui consegue l'affermazione di legittimità della ripresa a tassazione sul maggior tasso, coerente con quello di mercato.

Il motivo è quindi infondato e va disatteso.

3. Con il terzo motivo si lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7, e art. 45, comma 2, in parametro all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

3.1 Nel particolare si afferma che la violazione della precitata norma di riferimento per il finanziamento infragruppo (all'epoca dei fatti, D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, comma 5) comporta la nullità della pattuizione di interesse distonico, per contrarietà a norma imperativa, e sostituzione automatica del saggio illegittimamente fissato con quello del tasso legale, in allora fissato del Ministero del Tesoro proprio in misura simile a quello in concreto convenuto fra controllata e controllante. Conclude che, quand'anche si dovesse ritenere nullo il tasso di interesse pattuito fra le parti, questo andrebbe sostituito con il tasso legale, peraltro assai simile a quello pattuito, piuttosto che a quello di mercato. In buona sostanza, la CTR avrebbe avvallato la violazione di legge dell'Ufficio, non applicando il meccanismo della sostituzione automatica di clausole nulle (secondo il modello dell'art. 1419 c.c.), bensì individuando e determinando il tasso nel più elevato saggio di interesse corrente sul mercato in quel momento.

3.2 La questione attiene al c.d. transfer pricing, disciplinata dal più volte citato D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7, che, nel testo vigente all'epoca dei fatti, dispone: "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" - la cui definizione è fornita dall'art. 9 TUIR - "dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; ...".

Il requisito soggettivo per l'applicazione di tale regime si identifica nella circostanza che tra i due soggetti - la società estera e l'impresa residente - deve esistere un rapporto di controllo, diretto od indiretto, di cui, tuttavia, non viene fornita una definizione, ma nel caso che ci occupa tale rapporto di controllo non è in discussione.

La definizione di valore normale è contenuta nell'art. 9 del medesimo testo, ove, al comma 3 (si fa riferimento al prezzo praticato per analoghi beni o servizi, in regime di libera concorrenza e nel tempo e nel luogo - o in quello più prossimo - in cui i beni o servizi sono stati acquistati. Risulta corretto quindi il riferimento dell'Ufficio al prezzo di mercato e scevra dalla censura mossa la sentenza impugnata, non dovendosi chiedere all'Ufficio nessuna ulteriore prova o accertamento.

Secondo l'indirizzo che può dirsi ormai consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, in caso di operazioni infragruppo intercorse con società estere controllate o controllanti di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 76 (ora art. 110, comma 7), l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria si esaurisce nel fornire la prova della esistenza della operazione infragruppo e della pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore normale di mercato; il contribuente che intende contrastare la pretesa impositiva deve invece fornire la prova che il corrispettivo convenuto ovvero la mancanza di un corrispettivo per l'operazione infragruppo, corrisponde ai valori economici che il mercato attribuisce a tali operazioni. Non è invece necessario che l'Amministrazione finanziaria 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. 29 settembre 1973, n. 600, 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 transfer pricing internazionale di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 110, comma 7 (v. ex pluribus Cass. 15/12/2017, n. 30149; Cass. 15/09/2017, n. 21410; Cass. 06/09/2017, n. 20805; Cass. 30/06/2016, n. 13387; Cass. 15/04/2016, n. 7493; Cass. 18/09/2015, n. 18392), si può quindi concludere che l'applicazione dell'art. 45 TUIR - dove fa riferimento come criterio sussidiario al saggio legale per individuare il tasso degli interessi- è norma recessiva rispetto all'art. 9, stesso testo, ove il valore o costo del servizio (nella fattispecie, trattandosi di prestito, il costo è data dal saggio di interesse) dev'essere riqualificato primieramente sul prezzo normale di mercato, ovverosia sul saggio di interesse praticato mediamente nel luogo di prossimità e nel periodo di riferimento dell'operazione il cui valore si vuole ricostruire.

Il motivo è quindi infondato e va disatteso.

4. Con il quarto motivo si eccepisce insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

4.1 In concreto, ci si duole che la CTR abbia confermato come indeducibili i costi sostenuti da MF per servizi e consulenze forniti da CenCo, in quanto ritenuti come corrispettivi simulati per favorire trasferimenti di capitale dall'una all'altra, entrambe gerite dal dott. C., ora come amministratore, ora come socio di maggioranza. Si afferma che le motivazioni della C.T.R. sul punto siano mere presunzioni e frutto del mancato esame dei documenti offerti a sostegno delle argomentazioni sviluppate negli atti d'appello.

4.2 L'esame del capo di sentenza censurato (da fine pag. 6 ai primi due capoversi di pag. 7) non si espone alle censure sollevate.

Nel processo tributario il riparto dell'onere probatorio pone in capo all'Amministrazione la prova dei fatti costitutivi della pretesa impositiva, ma in capo al contribuente la prova dei crediti, sgravi, compensazioni e, in sostanza, dell'esistenza di ogni titolo da portare in deduzione. La partecipazione incrociata e l'identità di centro di imputazione di volontà ed interessi concorrono a consolidare i profili presuntivi addotti dall'Ufficio, non superati dalla parte privata e ritenuti meritevoli di credito da parte della C.T.R., la cui motivazione sul punto rientra nell'alveo della discrezionalità e del prudente apprezzamento, sottratti al sindacato di questa Corte (per il valore delle presunzioni incrociate, cfr. Cass. 19/06/2015, n. 12764).

Il motivo è quindi infondato e va disatteso.

5. Con il quinto motivo si solleva ancora insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia, in paramento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

5.1 Nello specifico, si contesta il capo di sentenza che ha confermato la ripresa a tassazione dell'operazione di vendita e riacquisto del materiale stoccato nello stabilimento di (---) per un prezzo aumentato di quasi dieci volte. Si ritiene infatti che non siano state valorizzate le ragioni poste a giustificazione dell'operazione.

5.2 La pronuncia impugnata supera lo scrutinio di congruità motivazionale in ordine al profilo lamentato, ritenendo fuori dal comune accadimento che un materiale stoccato in deposito e

venduto per cinquantamila euro perchè obsoleto, senza essere trasportato o trasformato, nel giro di pochi mesi risulta essere essenziale ed urgente per un acquirente leader del settore, con tempi di programmazione e fonti di reperimento che portano ad escludere operazioni come quella descritta. La stessa attendibilità della perizia giurata di parte è stata revocata in dubbio per i suoi tempi di redazione in rapporto all'operazione da svolgersi e per la verosimiglianza degli assunti con argomentazioni della CTR che superano il vaglio di coerenza logica cui è limitato lo scrutinio di questa Corte in ragione del dedotto motivo di gravame.

Il motivo è quindi infondato e va disatteso.

In conclusione il ricorso è infondato e va rigettato; le spese seguono la regola della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese che liquida in Euro 15.000,00 oltre a spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 29 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 29 gennaio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza