

Sentenza del 25/02/2025 n. 4853 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti di causa

Con avviso di accertamento del 3 gennaio 2014 la Direzione regionale delle Entrate di Bolzano rettificò la dichiarazione Ires presentata per il 2008 dalla I. Spa (d'ora in poi, anche "la contribuente"), esercente in L l'attività di vendita di estratti di frutta in polvere.

Nel corso di una verifica conclusasi con verbale di constatazione del 21 ottobre 2013, era emerso che la società nel 2008 era controllata al 100% del capitale sociale dalla A.A. Holding Spa, a sua volta partecipata interamente dal Sig. A.A.

Quest'ultimo era titolare del 75% del capitale della B. Gmbh, società austriaca.

La A.A. Holding Spa, inoltre, sarebbe stata titolare dell'intero capitale sociale della F. AG, società di diritto svizzero.

Sarebbero emersi, inoltre, rapporti di affare tra il sig. A.A. e la signora B.B., socio unico della D..

I verificatori accertarono che nel 2008 la contribuente aveva ceduto alla consociata austriaca B. rilevanti quantità di polveri arricchite di aronia e mirtillo, per il corrispettivo totale di Euro 1.030.050.

La B., a sua volta, nello stesso giorno o in quelli immediatamente successivi, aveva ceduto la medesima merce alla società austriaca D. Gmbh, per il corrispettivo di Euro 1.541.750.

Sempre nell'arco di pochi giorni, la D. aveva ceduto la medesima merce alla consociata svizzera del gruppo A.A. F. AG con un minimo ricarico e quest'ultima, sempre in breve tempo, aveva ceduto la medesima merce ad una società stabilita nel Liechtenstein, denominata A. E., per un prezzo di Euro 2.918.300, corrispondente a quasi il triplo del prezzo della cessione dalla I. alla B..

Secondo l'Ufficio, il prezzo finale praticato alla A. dalla società del gruppo A.A. (la F.) rappresentava il prezzo effettivo, o valore normale, a cui il gruppo intendeva cedere a terzi le polveri di frutto di bosco, sicché le cessioni precedenti, avvenute all'interno del gruppo, e, in particolare, la cessione da I. a B., avrebbero dovuto considerarsi avvenute per un corrispettivo uguale a quello praticato alla A., da assoggettare a tassazione quale ricavo imponibile, ai sensi dell' art. 110 , commi 7 e 2 del D.P.R. n. 917 del 1986 e dell' art. 9 , comma 3, del D.P.R. n. 917 del 1986 .

La società impugnò la rettifica e la C.T.P. di Bolzano, nel contraddittorio con l'Ufficio, accolse il ricorso. Su appello dell'Ufficio, nel contraddittorio con la contribuente, la C.T.R. confermò la sentenza di primo grado.

Avverso la sentenza di appello, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un solo motivo.

Resiste con controricorso la contribuente, che propone un ricorso incidentale articolato in due motivi, il secondo dei quali articolato a sua volta in due profili.

La contribuente ha anche depositato memoria difensiva ai sensi dell' art. 378 c.p.c.

Ragioni della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso, rubricato "Violazione e falsa applicazione degli artt. 9 comma 3, 110 commi 2 e 7 D.P.R. n. 917 del 1986 ; 2697 c.c., in relazione all' art. 360 n. 3 c.p.c.", l'Agenzia delle Entrate censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha affermato che, pur essendo indubbio che le successive rivendite della polvere di frutta, tranne l'ultima alla A., fossero avvenute tra società tutte riconducibili al gruppo A.A., e che avessero tutte per oggetto la medesima merce, nello stesso stato fisico e nello stesso stadio di commercializzazione (all'ingrosso), tuttavia l'ufficio non avrebbe provato che il prezzo normale in Italia, per la vendita da I. a B., fosse quello in ultimo praticato alla A., ciò in quanto l'ufficio non avrebbe provato che le merci cedute in Italia dalla I. ad acquirenti terzi per prezzi simili a quelli praticati alla B. fossero non comparabili con quelle cedute alla B..

La sentenza impugnata è censurata lì dove addossa sull'ufficio l'onere di provare che il prodotto venduto alla B. era diverso qualitativamente rispetto a quello oggetto di transazioni non controllate da I. a soggetti indipendenti.

L'ufficio aveva fornito adeguata dimostrazione che le vendite da I. a B. erano avvenute ad un prezzo inferiore di quello che I. avrebbe potuto ottenere sul mercato, dato che nel giro, al massimo, di pochi giorni, le medesime merci, nello stesso stadio di commercializzazione, erano state rivendute da una società di diritto svizzero ad A. ad un prezzo triplo, sicché nulla avrebbe impedito ad I. di effettuare essa direttamente la vendita a tale prezzo, senza interporre le altre società del gruppo.

1.1. Il motivo è fondato.

Questa Corte ha ripetutamente affermato che in tema di transfer pricing, l' art. 110 , comma 7, del D.P.R. n. 917 del 1986 , non integrando una disciplina antielusiva in senso proprio, ma avendo lo scopo di reprimere i fenomeni di spostamento artificioso dei profitti in un'altra giurisdizione, pone a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di provare che le transazioni infragruppo siano avvenute ad un prezzo inferiore al valore di mercato normale, da valutarsi, ai sensi dell'art. 9, comma 3, del cit. D.P.R., facendo riferimento sia ai listini o alle tariffe del fornitore dei beni, sia alle linee guida OCSE, adottando il metodo più appropriato al caso concreto, senza alcun criterio gerarchico, e potendo il contribuente, a sua volta, fornire la prova del contrario, evidenziando altresì i costi eventualmente aggiunti, gli sconti riconosciuti e le

complessive condizioni economiche praticate (Cass., Sez. 5 -, Sentenza n. 19512 del 16/07/2024, Rv. 672013 - 01; cfr. anche Cass., Sez. 5 -, Sentenza n. 2853 del 31/01/2024, Rv. 670249 - 01;

Cass., Sez. 5 -, Ordinanza n. 11837 del 18/06/2020, Rv. 657984 - 01).

Dunque, al fine di individuare il valore normale di una transazione, ai sensi del combinato disposto degli artt. 110 , comma 7 e 9, comma 3 Tuir , occorre considerare non solo "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 grado 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", ma è necessario valutare l'operazione economica posta in essere nella sua globalità applicando uno dei metodi alternativi ma complementari descritti nelle linee guida OCSE del 22 luglio 2010 e, successivamente, con specifico riferimento alla legislazione italiana, nel decreto 14 maggio 2018 del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Dalla sentenza impugnata e dal ricorso dell'Agenzia delle Entrate emerge che la C.T.R. non ha tenuto conto della molteplicità dei metodi alternativi e complementari di determinazione del transfer pricing (art. 4 del citato decreto, che è una disposizione tecnica che specifica metodi economici di determinazione previsti in generale già dal Tuir e dalle guidelines in materia emanate dall'OCSE).

In particolare, nel caso in cui non appare possibile il metodo indicato alla lettera a) del comma 2 dell'art. 4 del decreto (cioè il metodo del confronto di prezzo), perché il prodotto oggetto della transazione controllata (in tesi, da I. a B.) non è comparabile con quello oggetto di eventuali transazioni non controllate tra la contribuente (I.) e soggetti terzi indipendenti o tra contribuenti operanti nello stesso settore di mercato e soggetti terzi, il fenomeno del transfer pricing può e deve essere individuato facendo ricorso agli altri metodi alternativi e complementari, tra cui il metodo del prezzo di rivendita, che nel caso di specie è stato quello sostanzialmente adottato dall'amministrazione, che, sul presupposto che i passaggi della merce tra I. e F. AG fossero avvenuti tutti tra soggetti imprenditoriali appartenenti allo stesso gruppo facente capo ad A.A., ha rilevato l'anomalia del prezzo iniziale di vendita da I. a B. nella circostanza che tale prezzo fosse stato di quasi tre volte inferiore a quello incassato da F. AG nella vendita fatta alla società del Liechtenstein, nonostante che tra la vendita iniziale a B. e quella finale ad A. fosse intercorso un breve periodo di tempo e che la merce venduta non avesse subito ulteriori processi di lavorazione.

Inoltre, ritenendo verificato un fenomeno di transfer pricing a danno del fisco italiano, l'amministrazione ha di fatto applicato il criterio previsto dall' art. 5 del d.m. 14 maggio 2018 , aggregando, ai fini del rilievo della anomalia del prezzo di vendita da I. a B., tutte le operazioni a partire dalla vendita di I. fino all'acquisto di F. AG, considerando per questa via al di sotto del normale prezzo di mercato quello corrisposto da B. a I..

1.2. La scorretta e incompleta applicazione dei principi di determinazione del transfer pricing, dunque, impone la cassazione della sentenza impugnata e il conseguente rinvio, per nuovo esame, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado di Bolzano che, in diversa composizione, appurerà, innanzitutto, se la catena delle vendite da I. a F. AG si fosse svolta tutta

tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo (circostanza contestata dalla difesa di I. e rimasta assorbita nella decisione d'appello); e, in secondo luogo, nel caso di risposta affermativa alla prima questione, se il prezzo di acquisto della merce da I. fosse stato anormalmente basso rispetto al prezzo d'acquisto, da fornitori indipendenti, di merce comparabile (sia sotto l'aspetto qualitativo, sia sotto l'aspetto delle condizioni di mercato) da parte di F. AG a fini di rivendita, con distribuzione dell'onere della prova secondo i principi di cui a Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 13571 del 19/05/2021 (Rv. 661309 - 01).

2.1. Con il primo motivo del ricorso incidentale, rubricato "Violazione del principio dispositivo di cui all' art. 115 c.p.c. e della corretta valutazione delle prove di cui all' art. 116 c.p.c. - in relazione all' art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c.", la contribuente censura la sentenza impugnata per non aver rilevato che l'Agenzia delle Entrate non ha preso minimamente posizione in merito alla documentazione relativa ai prezzi applicati nelle transazioni comparabili, e dunque in merito alle cessioni di prodotti simili a clienti indipendenti, nonostante che tale documentazione fosse stata tempestivamente trasmessa dalla contribuente con le osservazioni inviate ex art. 12 , comma 7, della legge n. 212 del 2000 .

La contribuente, inoltre, deduce che l'Agenzia delle Entrate non ha preso posizione circa l'asserita non riconducibilità delle società della "catena di vendite" allo stesso gruppo e che solo con l'atto di appello l'Agenzia ha introdotto il tema della non comparabilità dei beni venduti dalla contribuente alla B. rispetto a quelli venduti da I. a soggetti indipendenti.

2.1.1. Il motivo è infondato.

L'amministrazione, con l'avviso di accertamento notificato al contribuente, non ha l'obbligo di prendere posizione su tutte le circostanze allegate dal contribuente a sua difesa, essendo necessario solo che siano rispettate le scadenze temporali del contraddittorio endoprocedimentale e che l'avviso di accertamento contenga una motivazione sufficiente.

Né una motivazione particolarmente articolata deve riguardare, nel corpo dell'avviso di accertamento, l'esistenza di un gruppo societario, che deve, però, essere oggetto di un approfondito accertamento giurisdizionale.

Con riferimento, poi, alla asserita non contestazione della non comparabilità dei beni, deve rilevarsi che i fatti costitutivi della ripresa fiscale fondata sul transfer pricing erano stati tutti dedotti nell'avviso di accertamento e che l'introduzione del tema della non comparabilità dei beni, la cui vendita era stata assunta come *tertium comparationis* da parte della contribuente, costituisce una mera difesa e non una domanda nuova (sulla natura di attore sostanziale in capo all'amministrazione nell'ambito del giudizio tributario, cfr., ex multis, Cass., Sez. 5 -, Ordinanza n. 26214 del 07/10/2024, Rv. 672606 - 01).

2.2. Con il secondo motivo del ricorso incidentale, rubricato "Violazione e falsa applicazione degli artt. 7 e 12 comma 7 della legge n. 212 del 2000 , art. 3 l. n. 241/1990 , art. 97 Cost. e art. 41 Carta dei diritti fondamentali dell' UE - in relazione all' art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.", la contribuente ribadisce la censura alla sentenza impugnata nella parte in cui non ha annullato

l'avviso di accertamento per non essere stato preceduto da un effettivo contraddittorio endoprocedimentale.

2.2.1. Il motivo è infondato, dovendosi ribadire che nel caso di specie il contraddittorio preventivo è stato assicurato alla contribuente, la quale, di converso, non può pretendere che l'amministrazione esamini a pena di nullità dell'atto impositivo tutti gli elementi difensivi, di fatto e di diritto, dedotti in sede endoprocedimentale, né tantomeno che li accolga.

3. In definitiva, il ricorso principale è fondato, mentre è da respingere il ricorso incidentale.

La sentenza impugnata è cassata e la causa è rinviata, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado di Bolzano che, in diversa composizione, nel valutare la sussistenza del transfer pricing nella fattispecie di causa, si atterrà ai criteri indicati in parte motiva.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , si deve dare atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale, rigetta il ricorso incidentale.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado di Bolzano, in diversa composizione.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1 bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma il 13 dicembre 2024.

Depositata in Cancelleria il 25 febbraio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza