

Civile Ord. Sez. 5 Num. 898 Anno 2019

Presidente: GRECO ANTONIO

Relatore: CONDELLO PASQUALINA ANNA PIERA

Data pubblicazione: 16/01/2019

ORDINANZA

2019
2018
sul ricorso iscritto al n. 21890/11 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via dei Portoghesi, n. 12;

- ricorrente -

contro

M.M.T. S.R.L., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa dall'avv. Francesco Tesauro, con domicilio eletto presso lo studio dell'avv. Valentina Adornato, in Roma, via Flaminia, n. 785;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale della Lombardia n. 74/45/10 depositata in data 23 giugno 2010

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16.7.2018 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

RITENUTO IN FATTO

La società M.M.T. s.r.l. impugnava gli avvisi accertamento relativi agli anni d'imposta 2003 e 2004, con i quali erano stati recuperati a tassazione costi indeducibili, ai sensi dell'art. 76, comma 5, t.u.i.r. (ora art. 110, comma 6, t.u.i.r.), derivanti da operazioni infragruppo intervenute tra la stessa contribuente e la controllata M.M.T. KFT, operante in Ungheria, costi non documentati (art. 75 t.u.i.r.) ed indebita detrazione di Iva.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva i ricorsi riuniti e la Commissione tributaria regionale, all'esito dell'appello proposto dall'Ufficio, confermava la sentenza di primo grado, ritenendo infondati i rilievi contestati ed illegittimi gli avvisi di accertamento.

L'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione con sette motivi, cui resiste la contribuente con controricorso, illustrato con memoria ex art. 380-bis.1 cod. proc. civ..

Il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, ultimo comma, cod. proc. civ. e 380 bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1 bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, in legge 25 ottobre 2016, n. 197.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il primo e con il secondo motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 76, comma 5, t.u.i.r. (nel testo vigente fino al 31/12/2003), dell'art. 110 t.u.i.r. (testo vigente dal 1/1/2004) e dell'art. 2697 cod. civ.

La ricorrente, deducendo che la società ungherese M.M.T. KFT svolgeva per conto della M.M.T. s.r.l., controllante, attività di lavorazione di prodotti dietro pagamento di un prezzo orario di manodopera, pari a 5,00 euro, eccedente il valore normale, sostiene che la Commissione tributaria regionale, violando i criteri di ripartizione dell'onere della prova, ha ritenuto che spetti all'Ufficio dimostrare che il costo fatturato dalla controllata ungherese non corrisponde o comunque risulta superiore al valore normale della prestazione di stampaggio ed assemblaggio dei prodotti, pur incombendo sulla contribuente l'onere di dimostrare che le transazioni con la società estera controllata sono avvenute ai valori normali e che il prezzo di euro 5,00 corrisponde (o risulta inferiore) al valore normale.

2. Con il terzo motivo censura la sentenza impugnata per omessa motivazione su fatto decisivo della controversia, evidenziando che i giudici di appello non hanno valutato se l'Erario ha dimostrato in giudizio elementi di fatto fondanti il ragionevole sospetto che il costo per le prestazioni rese dalla M.M.T. KFT sia superiore al valore normale delle stesse prestazioni.

Al riguardo, la ricorrente precisa che nel corso del giudizio di merito aveva dedotto:

a) che la M.M.T. s.r.l. era società a ristretta base partecipativa e familiare ed aveva un rapporto di controllo sulla M.M.T. KFT determinato non solo dal possesso di una quota di partecipazione al capitale sociale (80%), ma anche dalla coincidenza dei soggetti che amministravano entrambe le società;

b) non era stato prodotto un accordo scritto tra le società, da cui poter evincere i prezzi praticati dalla società M.M.T. KFT;

c) sulla base della documentazione esibita in sede di verifica (per lo più, fogli manoscritti) era risultato che l'importo di euro 5,00 (di cui euro 2,59 all'ora per costo del personale ed euro 2,42 per spese generali) era sproporzionato, dato che il costo delle spese generali era quasi pari al costo per la manodopera, pur essendo emerso dalla verifica che le materie prime, le spese di trasporto e gli oneri eccezionali erano a carico della società italiana;

d) la società M.M.T. KFT dichiarava, come ricavi, importi inferiori ai costi che la società M.M.T. s.r.l. dichiarava di avere sostenuto per compensarla.

Gli elementi di fatto sopra evidenziati non erano stati presi in esame dalla Commissione regionale.

3. Con il quarto motivo denuncia motivazione insufficiente, ribadendo che la Commissione regionale non ha preso in considerazione una serie di dati di fatto idonei a far sorgere il ragionevole sospetto che il valore della prestazione preteso dalla M.M.T. KFT fosse superiore al valore normale di detta prestazione, e sottolinea che i giudici di appello, con affermazioni apodittiche, si sono limitati ad osservare che:

a) era contraddittorio fare riferimento ai dati di bilancio della società ungherese, tenuto conto che lo stesso Ufficio aveva affermato di non essere in grado di sindacarli;

b) l'Ufficio non aveva motivato la percentuale di ricarico del 6% applicata sulle spese di manodopera a titolo di spese generali;

c) applicando il prezzo ritenuto normale dall'Ufficio la controllata avrebbe operato in perdita;

d) non era stato chiarito come erano stati determinati i costi sopportati per lavorazioni analoghe rese da altra società controllata (Novenplast s.r.l.);

e) le considerazioni svolte dall'Ufficio sulle scelte aziendali non erano di per sé idonee a supportare eventuali intenti evasivi.

4. I quattro motivi, da esaminare unitariamente, in quanto logicamente connessi, sono infondati.

4.1. Occorre premettere che l'art. 76, comma 5 (ora art. 110, comma 7) t.u.i.r., sul cd. *transfer pricing*, prevede 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 aumento di reddito"; il comma 2 richiama l'art. 9 del t.u.i.r., il quale, al comma 3, dispone che "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 ed 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, 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".

4.2. Secondo l'orientamento prevalente di questa Corte, la normativa in esame non integra una disciplina antielusiva in senso proprio, ma è finalizzata alla repressione del fenomeno economico del "transfer pricing" (spostamento d'imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti) in sé considerato, sicché la prova gravante sull'Amministrazione finanziaria riguarda non il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, mentre incombe sul contribuente, giusta le regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697 cod. civ, ed in materia di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua di quanto specificamente previsto dall'art. 9, comma 3, t.u.i.r. (Cass. n. 7493 del 15/4/2016; n. 13387 del 30/6/2016; Cass. 27018 del 15/11/2017; Cass. n. 18392 del 18/9/2015; Cass. n. 9673 del 19/4/2018).

4.3. La *ratio* della normativa va dunque rinvenuta nel principio di libera concorrenza enunciato nell'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE, 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; si tratta, quindi, di verificare la sostanza economica dell'operazione intervenuta e di metterla a confronto con analoghe operazioni realizzate, in circostanze comparabili, in condizioni di libero mercato tra soggetti indipendenti e di valutarne la conformità a queste.

4.4. Ciò posto, la Commissione tributaria regionale, risultando pacifica la conclusione di transazioni aventi ad oggetto prestazioni di servizi fra la contribuente e la società controllata ungherese, con riferimento al primo rilievo contestato con gli atti impositivi impugnati, ha ritenuto, sulla base delle risultanze processuali, che non sia stata offerta prova, da parte dell'Agenzia, che i prezzi praticati dalla contribuente fossero apparentemente inferiori al valore normale.

In particolare, analizzando gli elementi di fatto offerti dall'Amministrazione, ha posto in rilievo che l'Ufficio, al fine di tenere conto di eventuali spese generali, diverse da quelle di trasporto e da altri oneri accessori, che risultavano a carico della società italiana, ha applicato all'importo corrispondente al costo orario per spese generali una percentuale di ricarico di circa il 6%, senza tenere conto degli altri costi di gestione sostenuti dalla società ungherese e, soprattutto, senza indicare i criteri adottati per individuare la percentuale di ricarico.

Ha, inoltre, evidenziato che, qualora fosse stato applicato il prezzo di vendita determinato dall'Ufficio, pari ad euro 2,50, ne sarebbe derivata una notevole perdita nel bilancio della società ungherese, in tal modo riconoscendo, seppure implicitamente, che il prezzo praticato dalla contribuente, diversamente da quanto ritenuto dall'Ufficio, doveva considerarsi non superiore al valore normale e, quindi, che non sussistesse divergenza tra il costo sostenuto dalla contribuente e quello normale praticato in una operazione analoga fra imprese indipendenti in condizioni di libero mercato.

La Commissione regionale ha pure escluso di poter desumere la presunta divergenza dalla comparazione tra i costi orari praticati dalla società ungherese e quelli praticati dall'altra società controllata dalla contribuente, la Novenplast s.r.l., operante in Italia, avendo accertato, in fatto, la insussistenza di "elementi e/o documenti" idonei a far comprendere come fosse stata operata la quantificazione dei costi delle prestazioni della controllata italiana.

Il giudice di appello, in sostanza, a fronte degli elementi forniti dall'Agenzia, ha concluso che da essi non si poteva desumere che il prezzo praticato nelle transazioni tra le imprese collegate fosse apparentemente inferiore a quello normale e che le valutazioni svolte dall'Ufficio in merito alle scelte aziendali operate dalla contribuente risultavano del tutto ininfluenti e, comunque, inidonee a dimostrare eventuali intenti evasivi.

Ne consegue che la sentenza è esente dalle censure ad essa rivolte, essendosi i giudici di appello uniformati ai principi enunciati da questa Corte in materia di ripartizione dell'onere della prova tra Amministrazione e

contribuente in materia di "transfer pricing" e risultando la motivazione, sebbene sintetica, esaustiva e immune da vizi logici.

5. Con il quinto motivo - deducendo violazione e falsa applicazione degli artt. 76 del d.P.R. 917/86 (testo vigente sino al 31/12/2003), 110 d.P.R. 917/1986, 19 del d.P.R. 633/1972 e 2697 cod. civ. - censura la sentenza impugnata nella parte in cui la C.T.R. afferma che "per quanto riguarda all'indebita detrazione dell'Iva non risulta che si sia verificata una (presunta) indebita detrazione dell'imposta..., visto che l'Iva corrispondente all'imponibile ripreso a tassazione è stata regolarmente assolta in Dogana fino a quando si è trattato di importazioni e, successivamente all'ingresso dell'Ungheria nella Comunità Economica Europea, le fatture sono state opportunamente integrate e le stesse sono state registrate sia nel libro Iva acquisti che nel libro Iva vendite".

Ad avviso della ricorrente, se, a norma degli artt. 76 t.u.i.r. e 110 t.u.i.r., la contribuente italiana è tenuta a dimostrare di avere acquistato prestazioni dalla controllata estera ad un prezzo corrispondente al valore normale della stessa prestazione, detto onere sussiste anche ai fini dell'Iva, atteso che il costo deducibile ai fini delle imposte dirette rappresenta il valore sul quale il contribuente deve calcolare l'Iva detraibile ai sensi del citato art. 19 d.P.R. 633/1972.

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. L'art. 19 sopra richiamato dispone, al primo periodo, che ai fini della determinazione dell'imposta dovuta, "...è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e servizi importati o acquistati nell'esercizio di impresa, arte o professione".

Ai fini della determinazione della base imponibile delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi, a norma dell'art. 13, primo comma, del d.P.R. 633/1972, non rileva il valore normale della prestazione, ma piuttosto il corrispettivo pattuito e dovuto al prestatore o cedente; ciò comporta, che ai fini dell'Iva, il criterio del valore normale si applica solo con riferimento a operazioni specificamente individuate (quali cessioni gratuite di beni, beni

destinati all'uso o al consumo personale o familiare o ad altre finalità estranee all'impresa), dovendo al di fuori di tali ipotesi aversi riguardo esclusivamente al corrispettivo riconosciuto al cedente/prestatore.

5.3. Anche la Corte di Giustizia Europea ha statuito che *"...ove un corrispettivo sia stato concordato ed effettivamente versato al soggetto passivo come contropartita diretta per il bene ceduto o il servizio prestato, tale operazione dev'essere qualificata come operazione a titolo oneroso, anche nel caso in cui essa sia effettuata tra soggetti collegati ed il prezzo concordato ed effettivamente versato sia manifestamente inferiore al prezzo normale di mercato. La base imponibile di un'operazione di questo tipo deve, di conseguenza, essere determinata conformemente alla regola generale stabilita dall'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva"* (Direttiva 77/3887CEE) (cfr. CGUE, sent. 9/6/2011, C-285/10, par. 27), ovvero secondo il corrispettivo versato o da versare, e non secondo il valore normale.

La sentenza impugnata è dunque conforme ai principi sopra richiamati.

6. Con il sesto motivo deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 75 e 76 del d.P.R. 917/1986, 26 e 19 del d.P.R. 633/1972 e 2697 cod. civ. e con il settimo motivo censura la sentenza per motivazione insufficiente su un punto decisivo della controversia.

Nel rilevare che con gli avvisi di accertamento è stata contestata la indeducibilità, ai sensi degli artt. 75 e 76 t.u.i.r., di costi non documentati relativi a rese su vendite, annullamento di ordini, sconti per pagamenti anticipati, l'Agenzia delle Entrate sostiene che la C.T.R., in merito alle riprese a tassazione relative all'anno 2003, ha errato laddove ha affermato che, essendo state emesse note di credito, spettasse all'Ufficio dimostrare l'inesistenza degli elementi negativi.

6.1. Le censure sono infondate.

La C.T.R., con accertamento di fatto, non sindacabile in sede di legittimità, ha ritenuto che le prove documentali offerte dalla contribuente (fatture, contabilità di magazzino, DDT, corrispondenza, verbali) e quelle offerte dall'Ufficio dimostrano in modo inequivocabile la correttezza

dell'operato della società, in tal modo riconoscendo che i costi ritenuti indeducibili risultano documentati e giustificati.

Non è, pertanto, ravvisabile né violazione delle disposizioni normative richiamate nella rubrica, né vizio di motivazione.

7. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 12.000,00 a titolo di compensi, oltre al rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15% ed accessori di legge.

Così deciso in camera di consiglio il 16 luglio 2018
