

Corte di Cassazione, Sezione TRI civile

Sentenza 17 luglio 2015, n. 15005

Integrale

Irpeg e Irap - Avvisi di accertamento - Recupero a tassazione del maggior reddito imponibile - Ricavi per interessi corrispettivi derivanti da un finanziamento concesso da una società italiana alla controllata francese a titolo di mutuo infruttifero - Ipotesi di "transfer pricing" - Scopo del finanziamento - Acquisto - Dimostrazione - Stipula di un finanziamento non oneroso - Operazione transfrontaliera - Contrasto con la gratuità dell'operazione che esclude la pattuizione di interessi corrispettivi dovuti dalla mutuataria - Esclusione - Fattispecie abusiva dell'indebito risparmio fiscale - Non sussiste

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GRECO Antonio - Presidente

Dott. CIGNA Mario - Consigliere

Dott. FERRO Massimo - Consigliere

Dott. FEDERICO Guido - Consigliere

Dott. IOFRIDA Giulia - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t., domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ex lege;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) spa, in persona del legale rappresentante p.t., elettivamente domiciliata in (OMISSIS), presso lo studio della Prof. Avv.to (OMISSIS), che la rappresenta e difende, unitamente all'Avv.to (OMISSIS), in forza di procura speciale alle liti, autenticata nella firma da Notaio (OMISSIS) in (OMISSIS), in atti;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 40/02/2009 della Commissione Tributaria regionale del Piemonte, depositata il 5/05/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 27/03/2015 dal Consigliere Dott. Giulia Iofrida;

uditi l'Avvocato dello Stato, (OMISSIS), per parte ricorrente, e l'Avv.to (OMISSIS), per parte controricorrente;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. SORRENTINO Federico, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo, nei confronti della (OMISSIS) spa (che resiste con controricorso), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte - n. 40/02/2009, depositata in data 20/05/2009, con la quale - in una controversia concernente le separate impugnazioni di due avvisi di accertamento emessi, per IRPEG ed IRAP dovute negli anni 2002 e 2003, a seguito del recupero a tassazione del maggior reddito imponibile, rappresentato dai ricavi per interessi corrispettivi derivanti da un finanziamento, di euro 2.000.000,00, concesso, nel 2002, dalla società italiana alla controllata (al 100%) francese (OMISSIS) sarl, a titolo di mutuo infruttifero, ma ritenuto dall'Ufficio erariale integrante un'ipotesi di transfer pricing, con conseguente rideterminazione degli interessi attivi, presuntivamente maturati e non contabilizzati, in applicazione del tasso "prime rate" ABI, tempo per tempo vigente - sono state confermate le decisioni di primo grado, che avevano accolto i distinti ricorsi della contribuente. In particolare, i giudici d'appello, nel respingere gli appelli, riuniti, dell'Agenzia delle Entrate, hanno sostenuto che, nella specie, non ricorreva un'ipotesi di "transfer pricing", stante la piena legittimità, civilistica e fiscale, del mutuo infruttifero di interessi, stipulato nel concreto dalla società contribuente.

La controricorrente ha depositato memoria ex articolo 378 c.p.c..

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. L'Agenzia delle Entrate ricorrente lamenta, con unico motivo, la violazione o falsa applicazione, ex articolo 360 n. 3 c.p.c., dell'articolo 110 comma 7 del DPR 917/1986 (già articolo 76 comma 6, nella numerazione vigente sino all'annualità d'imposta 2002), dovendo ritenersi applicabile la disciplina del transfer pricing ad un finanziamento concesso, da società italiana a società interamente controllata stabilita in Francia, in ragione del fatto che le parti hanno convenuto che si tratti di un finanziamento infruttifero.

2. La censura è infondata.

2.1. Giova illustrare anzitutto il quadro normativo di riferimento.

La normativa sul transfer pricing ha la finalità di consentire all'Amministrazione finanziaria un controllo dei corrispettivi applicati alle operazioni commerciali e/o finanziarie intercorse tra società collegate e/o controllate residenti in nazioni diverse, al fine di evitare che vi siano aggiustamenti "artificiali" di tali prezzi, determinati dallo scopo di ottimizzare il carico fiscale di gruppo, ad esempio, canalizzando il reddito verso le società dislocate in aree o giurisdizioni caratterizzate da una fiscalità più mite.

Laddove il prezzo di trasferimento, nei suddetti rapporti tra società, una delle quali italiana, facenti parte di un medesimo gruppo, sia ritenuto non conforme al c.d. "valore normale" o prezzo di libera concorrenza, in difetto di rettifica in aumento della dichiarazione dei redditi da parte della stessa contribuente, l'Amministrazione finanziaria potrà rettificare in aumento i corrispettivi di vendita inferiori al valore normale o rettificare in diminuzione i costi superiori al valore normale.

L'articolo 76 del TUIR, secondo la numerazione vigente ratione temporis, comma 5 (ora articolo 110, comma 7), stabiliva 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 del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto 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 norma costituisce - in conformità con le linee guida fissate dall'articolo 9, del modello di convenzione fiscale OCSE (Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico) sulla determinazione dei prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e per le amministrazioni finanziarie (1995 - 2010) - una deroga al principio per cui, nel sistema di imposizione sul reddito, questo viene determinato sulla base dei corrispettivi pattuiti dalle parti della singola transazione commerciale.

Nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, stipulate dall'Italia, che seguono il Modello OCSE, invero, il fenomeno del transfer pricing è affrontato nell'articolo 9, il quale, nell'obiettivo di coordinare le concorrenti potestà fiscali degli Stati rispetto alle fattispecie con elementi di estraneità, onde evitare la doppia imposizione internazionale, attribuisce agli Stati contraenti la possibilità di assoggettare a tassazione anche gli utili che sarebbero stati realizzati se le imprese residenti nei due Stati avessero regolato le loro relazioni commerciali o finanziarie in base alle condizioni che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti.

Nelle ipotesi in cui tali corrispettivi risultino, dunque, scarsamente attendibili e possano essere manipolati in danno del Fisco italiano, come nel caso degli scambi transnazionali tra soggetti i cui processi decisionali sono condizionati, poiché funzionali ad un unitario centro di interessi, i corrispettivi medesimi sono sostituiti, per volontà di legge, dal "valore normale" dei beni o dei servizi oggetto dello scambio, qualora tale sostituzione ricada, in concreto, a vantaggio del Fisco italiano.

Più precisamente, al verificarsi di determinati presupposti soggettivi (impresa residente ed impresa non residente e legame di controllo tra le due), il legislatore prevede la sostituzione del prezzo praticato con il valore normale, ossia con un valore non alterato dalle strategie fiscali del gruppo e calcolato tenendo conto dei prezzi di mercato.

Secondo il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 9 (T.U.I.R.), nel testo vigente *ratione temporis*, comma 3, 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 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 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. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore".

2.2. Le manovre sui prezzi di trasferimento applicati nelle operazioni tra parti legate da rapporti di controllo societario vengono dunque perseguite, a livello internazionale, non tanto perché rivolte al conseguimento di un indebito risparmio fiscale (pur ottenibile attraverso le stesse), quanto perché distorcono la corretta allocazione tra gli Stati delle basi imponibili generate dagli scambi transfrontalieri.

Con esse si realizza infatti un artificiale aggiustamento del prezzo di scambio di beni e/o di servizi (possibile tra le società considerate dalla norma, in quanto facenti capo a un unitario centro di interesse economico) teso, fondamentalmente, secondo l'ottica assunta dal legislatore fiscale, non solo italiano, a spostare all'estero flussi di reddito prodotti nello Stato: applicando, in sede di controllo, in sostituzione di quello pattuito, il "valore normale" del prezzo di trasferimento, calcolato ai sensi dell'articolo 9 comma 3, del TUIR, l'operazione deve produrre nel soggetto passivo d'imposta, residente nello Stato, "un aumento del reddito imponibile" (Cass. 17953/2012; Cass. 27087/2014).

Va, invero, rilevato come le manovre sui prezzi di trasferimento infragruppo possono essere motivate anche da ragioni diverse da quella del vantaggio fiscale, quali, ad esempio, l'obiettivo di abbassare gli utili prodotti in Paesi ad alta instabilità politica, di aggirare le normative anti-dumping, di penetrare nuovi mercati, di contenere i rischi di cambio, di avvalersi di ordinamenti che tutelano il segreto bancario.

Una finalità antielusiva è pur compresa, ma non esaurisce gli obiettivi dello strumento.

2.3. La disciplina suddetta costituisce in ogni caso, secondo un certo orientamento giurisprudenziale di questa Corte, una chiara "clausola antielusiva", in linea con i principi comunitari in tema di divieto di abuso del diritto, implicante l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria degli effetti di un negozio posto in essere al solo, essenziale, scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali - principi codificati, nell'ambito dei tributi armonizzati, quali l'IVA, nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (cfr. C. Gius. 21/02/2006, causa C-255/02; C. Gius. 21/02/2008, causa C. 425/06), ma immanenti altresì nell'ordinamento interno e dunque applicabile anche ai tributi non armonizzati, quali le imposte sui redditi (Cass.

S.U. 30055/2008). La lettura predetta individua nelle disposizioni in esame, gli articoli 76 (ora articolo 110) e 9 del TUIR, una norma antielusiva finalizzata ad evitare che, all'interno del gruppo di società, vengano effettuati trasferimenti di utili mediante l'applicazione di prezzi inferiori o superiori al valore normale dei beni ceduti, al fine di sottrarli all'imposizione fiscale in Italia a favore di tassazioni estere inferiori (cfr. Cass. 22023/06, 11226/07, 11949/12) o comunque a favore di situazioni che rendano fiscalmente conveniente l'imputazione di utili ad articolazioni del gruppo diverse da quelle nazionali.

Questa Corte ha quindi affermato che "l'onere della prova gravante sull'Ufficio - nella materia in esame del transfer pricing - resta limitato alla dimostrazione dell'esistenza di transazioni tra imprese collegate e dello scostamento evidente tra il corrispettivo pattuito e quello di mercato (valore normale), non essendo tale onere esteso alla prova della funzione elusiva dell'operazione", e che, per contro, "a fronte degli elementi probatori offerti dall'Amministrazione, incombe sul contribuente l'onere di dimostrare - in forza del principio di vicinanza della prova, desumibile dall'articolo 2691 c.c. - non soltanto l'esistenza e l'inerenza dei costi dedotti, ma anche ogni altro elemento che consenta all'Ufficio di ritenere che la transazione sia intervenuta per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua del disposto di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 911 del 1986, articolo 9, comma 3" (Cass. 22010/2013; Cass. 10742/2013). Secondo tale orientamento, essendo precluso al contribuente conseguire vantaggi fiscali - come lo spostamento dell'imponibile presso le imprese associate che, nel territorio, godano di esenzioni o minor tassazione - mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di legge, di strumenti giuridici idonei ad ottenere vantaggi in difetto di ragioni economiche diverse dalla mera aspettativa di quei benefici, occorre la dimostrazione che vi sia stato "trasferimento di utili tramite applicazione di prezzi inferiori al valore normale dei beni ceduti, onde sottrarli alla tassazione in Italia a favore di tassazioni estere inferiori" (Cass. 11226/2007; Cass. 17955/2013).

2.4. Ora, nella specie, non risulta dimostrato né che ricorresse il requisito del trasferimento di utili verso paesi aventi regime fiscale privilegiato, né che non vi fossero valide ragioni economiche, avendo la contribuente anzi allegato, sin dai ricorsi introduttivi, che il mutuo aveva lo scopo di finanziare la controllata francese per l'acquisto della partecipazione in altra società francese.

2.5. Peraltro, proprio in relazione a fattispecie concernente la stipulazione di un finanziamento gratuito, questa Corte, di recente (Cass. 27087/2014), - precisando che il sistema del c.d. "valore normale" del bene o servizio scambiato, descritto dal combinato disposto dell'articolo 9, comma 3, TUIR e dell'articolo 76, comma 5 (ora articolo 110) del TUIR, esula, in realtà, dallo schema proprio della fattispecie dell'abuso del diritto - ha chiarito che: "la stipula di un finanziamento non oneroso erogato dalla società controllante a favore delle controllate, riconducibile allo schema del mutuo a titolo gratuito, non subisce limitazioni per il fatto che la controllante, residente nello Stato, e le società residenti in altri Paesi appartengano al medesimo gruppo societario, realizzando quindi una operazione infragruppo transfrontaliera, non contrastando la gratuità della operazione, che esclude la pattuizione di interessi corrispettivi dovuti dalla mutuataria, con la previsione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 76, comma 5, (oggi articolo 110, comma 7), secondo cui il bene o servizio, rispettivamente ceduto o prestato, deve essere valutato secondo il criterio del "valore normale" stabilito dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 9, comma 3". Il tutto, in quanto, secondo la Corte, "l'applicazione della norma tributaria è subordinata dalla legge alla duplice condizione che dalla operazione negoziale infragruppo derivino per la società contribuente componenti (positivi o negativi) reddituali e che dalla applicazione del criterio del valore normale derivi un aumento del reddito imponibile" e tali condizioni "non risultano integrate nella concessione del mutuo non oneroso, essendo estranea a tale schema negoziale la stessa prestazione - avente ad oggetto la corresponsione di interessi corrispettivi - che costituisce il necessario termine di comparazione rispetto al valore normale".

In sostanza, secondo tale pronuncia, in fattispecie del tutto analoga a quella oggetto del presente giudizio, la mancata produzione di un reddito tassabile, state la gratuità del mutuo tra società transfrontaliere appartenenti allo stesso gruppo, fa venire meno lo stesso elemento costitutivo della fattispecie abusiva dell'indebito risparmio fiscale.

2.6. Resta comunque ferma la mancata dimostrazione, nello specifico, da parte dell'Amministrazione finanziaria, della sussistenza di un uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di legge, di strumenti giuridici idonei ad ottenere vantaggi, in difetto di ragioni economiche diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

3. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso deve essere respinto.

Le spese processuali vanno integralmente compensate tra le parti, in considerazione della peculiarità della questione interpretativa implicata.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; dichiara le spese processuali del presente giudizio di legittimità integralmente compensate tra le parti.