



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI PUGLIA

SEZIONE 7

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	DIMA	LUCIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	DADDABBO	PASQUALE	Relatore
<input type="checkbox"/>	DI CARLO	CARLO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2467/2016
depositato il 05/05/2016

- avverso la sentenza n. 484/2016 Sez:8 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di BARI

contro:
DIREZIONE REGIONALE PUGLIA UFFICIO CONTENZIOSO
VIA AMENDOLA 201/7 70100 BARI

proposto dagli appellanti:

difeso da:

difeso da:

difeso da:

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TUB0C0200034/2014 IRAP 2009

SEZIONE

N° 7

REG.GENERALE

N° 2467/2016

UDIENZA DEL

14/07/2017 ore 09:30

N°

2691/2017

PRONUNCIATA IL:

14 LUG. 2017

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

18 SET. 2017

Il Segretario

ASSIST. TRIBUTARIO
COIELLA Giuseppe

FATTO E SVOLGIMENTO DEL GIUDIZIO

L' Agenzia delle Entrate-Direzione Regionale della Puglia il 29.12.2014 ha notificato alla Banca un avviso di accertamento con il quale recuperava a tassazione IRAP per il 2009 una parte degli interessi passivi corrisposti dall'istituto bancario ad una società di diritto irlandese, appartenente alla _____ ossia a quello stesso gruppo che, secondo la predetta Direzione, controllava anche _____. In particolare la Agenzia rilevava che lo *spread* sul prestito obbligazionario era superiore di due punti rispetto a quello normale di mercato.

La _____ ha proposto ricorso eccependo la carenza del presupposto soggettivo, perché la al momento dell'emissione del prestito obbligazionario ancora non era entrata a far parte del gruppo della _____, alla quale invece già apparteneva la _____ che aveva sottoscritto il prestito.

La _____ deduceva inoltre la illegittimità dell'accertamento per aver applicato una norma, l'art. 110 c. 7, TUIR prevista ai fini IRES, la cui estensione ai fini IRAP era stata prevista dall'art. 1 c. 281 della legge 147/13, norma, però, di natura innovativa la cui retroattività era da considerarsi in conflitto con i principi comunitari di legittimo affidamento, nonché con gli art. 23, 41, 42, 53 Cost. La _____ contestava anche la violazione dell'art. 42 del dpr 600/73.

L' Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio e contrastava i motivi di ricorso.

La CTP di Bari, sez. 8[^], con sentenza n. 484/2016 dell'8.2.2016, ha accolto parzialmente il ricorso della _____ motivando, per quel che maggiormente rileva, che "*il principio del valore normale richiamato nel c. 7 dell'art. 110 del TUIR è strutturale alle due imposte (IRES ed IRAP ndr.), incide sulla determinazione dei componenti positivi e negativi di cui alle lett. A) e B)*" (dell'art. 2425 c.c ndr.), che la norma recata dalla legge 147/2013 è da qualificarsi come norma interpretativa, applicabile anche ai periodi impositivi a partire dal 2009 per i quali l'azione accertatrice non era ancora decaduta e che pertanto non è configurabile la violazione di principi comunitari né il contrasto con principi della Costituzione essendo già insito il principio del valore normale nella struttura della base imponibile del tributo, sin dalla modifica intervenuta con la legge n. 244/07, art. 1 c. 50 lett. g). Il giudice di primo grado ha anche respinto l'eccezione di difetto del presupposto soggettivo ai fini dell'applicazione dell'art. 110 TUIR, osservando che l'entità del prestito obbligazionario rispetto al capitale sociale della _____ comportava un collegamento, poi di controllo, tra l'emittente ed il sottoscrittore del prestito.

La CTP in ordine al contestato valore normale di riferimento dell'operazione di emissione dei titoli obbligazionari ha rappresentato che le parti in sede di adesione per ciò che concerne

l'IRES si erano accordate su un valore finale di 119 punti base e pertanto, in relazione alla sostenuta natura interpretativa della suddetta norma di cui alla legge 147/2013, ha accolto il ricorso per quanto di ragione, determinando la base imponibile ai fini IRAP nella misura come conciliata ai fini IRES.

Con ricorso depositato in data 5 maggio 2016 la _____, rappresentata e difesa dagli avv.ti _____, ha appellato la sentenza della CTP di Bari.

Dopo aver ricordato che con il termine *transfer price* o *pricing* si intende l'operazione mediante la quale soggetti economici distinti, ma appartenenti allo stesso gruppo societario multinazionale, trasferiscono quote di reddito mediante cessioni di beni o prestazioni di servizi ad un valore diverso da quello che sarebbe stato praticato tra soggetti indipendenti e che per contrastare tale pratica l'art. 110, comma 7, del TUIR ha introdotto, in deroga al principio della rilevanza, ai fini fiscali, dei corrispettivi stabiliti tra le parti, la presunzione di applicazione del valore normale, la Banca appellante ha formulato i seguenti motivi di gravame:

- illegittimità della sentenza nella parte in cui ha sostenuto la rilevanza fiscale della disciplina del *transfer pricing* ai fini IRAP ed ha rigettato le questioni pregiudiziali di rinvio alla Corte di giustizia ed alla Corte Costituzionale:

- l'assunto del giudice di primo grado secondo cui la base di calcolo del valore della produzione netta rilevante ai fini IRAP è identica a quella utilizzata per determinare l'IRES è erroneo sia in termini generali - mentre la determinazione della base imponibile IRAP viene determinata in relazione a solo alcune voci del bilancio di esercizio per la determinazione della base imponibile IRES si parte dall'utile del conto economico - che in modo specifico per le banche per le quali l'art. 6 del d. lgs. n. 446/1997 prevede di tener conto di solo alcune componenti negative del conto economico; lo sganciamento del tributo regionale dall'imposta sul reddito è anche conseguente alla disciplina recata dalla legge 244/2007 e ciò conferma l'irrilevanza ai fini dell'IRAP della disciplina dei prezzi di trasferimento recata dall'art. 110, comma 7, TUIR dettata unicamente ai fini IRES;
- la lettura dell'art. 1, comma 281, della legge 147/2013 da parte del giudice di primo grado è contraria ai principi del diritto comunitario e a quelli costituzionali: posto che fino al 2007 il *transfer pricing* è rimasto applicabile anche a fini IRAP in base all'art. 11bis del d. lgs. n. 446/1997 e che successivamente tale norma è stata abrogata dall'art. 1, comma 50, lett. g) della legge n. 244/2007 che ha ricondotto l'applicabilità di tale regime solo ai fini IRES, come previsto dall'art. 110, comma 7, TUIR, è erronea

l'affermazione del giudice di primo grado secondo cui la disposizione del 2013 sarebbe di natura interpretativa e non innovativa,

- la sostenuta applicabilità retroattiva dell'art. 1, comma 281, della legge 147/2013 contrasta anche con l'opposto principio contenuto nell'art. 3, comma 1, dello statuto del contribuente;

- o la natura interpretativa della norma di cui sopra, riconosciuta dal giudice di primo grado, sarebbe in contrasto con il principi di buona fede e collaborazione che sono espressione dell'ordinamento tributario ed anche del principio di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento che fanno parte anche dell'ordinamento giuridico comunitario e pertanto in caso si aderisse a tale qualificazione si dovrebbero rimettere gli atti alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ai sensi dell'art. 267 TFUE, per contrasto tra tale norma ed i richiamati principi comunitari;

- o posto che la Banca appellante ha regolato la propria posizione fiscale ai fini IRAP 2009 facendo legittimo affidamento sulle norme all'epoca vigenti, la legge 147/2013, entrata in vigore successivamente alla definizione del pregresso rapporto tributario, non può avere efficacia retroattiva ed una interpretazione in tal senso della norma si porrebbe in contrasto con i principi costituzionali previsti dall'art. 23, 41, 42 e 53 Cost;

- illegittimità della sentenza nella parte i cui ritiene sussistente il presupposto soggettivo richiesto dall'art. 110, comma 7, del TUIR in relazione al *transfer pricing*: alla data di sottoscrizione del prestito obbligazionario, 5 agosto 2009, non sussisteva alcun rapporto di controllo rilevante ai sensi della predetta disposizione tra Veneto Banca e Banca Apulia spa in quanto l'accordo quadro del 30 marzo 2009 non comportava alcun controllo ma semplicemente un interesse all'operazione futura che è stata autorizzata dalla Banca d'Italia nell'ottobre del 2009 e quindi successivamente all'emissione del prestito obbligazionario che come tale non può essere considerato come fonte di alcun rapporto di controllo;

- illegittimità nel merito della sentenza per violazione della disciplina del *transfer pricing*: l'adesione ai fini IRES al diverso valore degli interessi del prestito obbligazionario rispetto a quello denunciato non può esplicitare alcuna efficacia anche nel presente giudizio che riguarda il diverso tributo regionale; circa la congruità degli interessi corrisposti rispetto al valore normale di cui all'art. 110, comma 7, TUIR si richiama la consulenza di parte depositata in primo grado e si rinnova, nel caso di mancata condivisione, la richiesta di disporre una consulenza tecnica d'ufficio ai sensi dell'art. 7, comma 2, del d. lgs. n. 546/1992.

In relazione ai sopra sintetizzati motivi di appello ha concluso chiedendo, in via pregiudiziale, di rimettere gli atti alla Corte di Giustizia dell'Unione europea ovvero subordinatamente alla Corte Costituzionale per contrasto dell'art. 1, comma 281, con i principi comunitari e con quelli costituzionali, in via istruttoria, di disporre una consulenza tecnica d'ufficio al fine di determinare la congruità del tasso di interesse applicato e nel merito, in via principale, di riformare la sentenza di primo grado con conseguente annullamento dell'avviso di accertamento originariamente impugnato e condanna dell'ufficio al rimborso delle spese, competenze e onorari di giudizio.

L'Agenzia delle Entrate-Direzione Regionale della Puglia in data 15.6.2016 ha depositato controdeduzioni con cui ha contrastato i motivi di appello formulati dalla Banca appellante:

- vi è analogia tra regole di determinazione della base imponibile IRAP per gli istituti di credito e quanto previsto dall'art. 110, comma 7, TUIR considerato che tale disposizione è stata richiamata espressamente dall'art. 1, comma 281, della legge 147/2013 ai fini della determinazione del valore della produzione ai fini IRAP;
- la natura interpretativa della disposizione di cui all'art. 1, comma 281, della legge di stabilità del 2014 si ricava, oltre che dal tenore letterale della disposizione stessa (ove si usa l'espressione "deve intendersi applicabile") anche dalla ritenuta irrilevanza della circostanza che la disciplina del *transfer pricing* sia contenuta nel TUIR; irrilevanza desumibile dal fatto che l'art. 9 del modello di convenzione OCSE contro le doppie imposizioni che disciplina anche il trasferimento di prezzi tra Stati troverebbe applicazione anche ai fini IRAP in forza dell'art. 44 del d. lgs. n. 446/1997. Inoltre la norma tutelerebbe il legittimo affidamento del contribuente escludendo l'applicazione delle sanzioni per gli accertamenti riferiti agli anni precedenti e non sarebbe in contrasto con i principi costituzionali invocati dalla Banca appellante per le motivazioni contenute nella sentenza della CTR Lombardia n. 1774 del 2014;
- circa la contestata sussistenza del presupposto soggettivo richiesto dall'art. 110, comma 7, del TUIR, l'Ufficio, nel rilevare che alcuna correlata contestazione è stata avanzata dalla Banca in sede di adesione all'accertamento che ha riguardato il *transfer pricing* ai fini IRES, ha osservato che il concetto di controllo, tenuto conto delle specifiche finalità che si propone la normativa in materia di trasferimento di prezzi, comprende ogni forma di influenza economica, potenziale o attuale desumibile da circostanze concrete e che nella specie tali elementi si rinvenivano da quanto indicato nell'avviso di accertamento ed in particolare dal contenuto dell'accordo quadro siglato il 30.3.2009 che prevedeva l'ingresso di _____ nel gruppo _____ ;
- circa la contestata erroneità nel merito della sentenza con conseguente richiesta di consulenza tecnica, l'Ufficio, oltre a ricordare che la consulenza tecnica d'ufficio non può essere disposta

per supplire a carenze istruttorie delle parti o all'onere probatorio delle stesse, ha ribadito le osservazioni critiche al contenuto del *report* redatto dal consulente di parte, già svolte nell'avviso di accertamento.

In relazione alle suesposte controdeduzioni l'Ufficio ha concluso chiedendo il rigetto della richiesta di rimessione pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'unione europea e alla Corte Costituzionale ed il rigetto della richiesta di consulenza tecnica d'ufficio con conferma della sentenza impugnata e la condanna dell'appellante alle spese di giudizio.

In data 21.6.2017 la _____ ha depositato una memoria con cui, nel richiamare alcune recenti pronunce del giudice tributario che hanno affermato la non applicabilità delle rettifiche *transfer pricing* ai fini IRAP per gli anni d'imposta precedenti l'entrata in vigore della legge 147/2013, ha insistito per le conclusioni rassegnate con l'atto di appello.

All'udienza del 14 luglio 2017 l'avv. _____ per la _____ ed il dott. _____

_____ i per l'Agenzia delle Entrate hanno confermato le eccezioni, deduzioni e conclusioni dei rispettivi atti scritti. Il giudizio all'esito della discussione è stato trattenuto per la decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di appello la _____ censura la sentenza di primo grado per aver considerato come norma interpretativa quella contenuta nell'art.1, comma 281, della legge 147/2013 e perciò ritenuto applicabile la disciplina dettata dall'art. 110, comma 7, TUIR, in materia di *transfer pricing* anche ai fini IRAP per l'anno d'imposta 2009.

L'art. 1, comma 281, L. n. 147/2013, prevede che. "*La disciplina prevista in materia di prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, e successive modificazioni, deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive anche per i periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007.*"

Anche se non si può concordare con il giudice di primo grado circa il carattere interpretativo della predetta norma, reputa il Collegio che deve riconoscersi l'efficacia retroattiva della stessa perché non confliggente con nessuno dei principi comunitari o costituzionali invocati dalla società appellante.

La testé richiamata disposizione non rinvia, infatti, ad altra norma da interpretare in modo autentico e per la quale viene indicata una corretta opzione ermeneutica, tra quelle in astratto ammissibili.

Si tratta, quindi, di una norma innovativa, con efficacia retroattiva, come desumibile dalla sua chiara formulazione a mente della quale la disciplina del *transfer pricing* rileva ai fini IRAP

anche per i periodi di importa dal 2008 al 2013.

Come è stato riportato nella sentenza della CTR Lombardia, richiamata dall' Agenzia delle Entrate (n. 1774/2014), la Corte di Cassazione, nel valutare la possibilità per il legislatore di emanare una legge tributaria con effetti retroattivi ha rilevato in primo luogo, che, secondo la Corte Costituzionale, non esiste un principio costituzionale di irretroattività della legge tributaria, fondato sul parametro di cui all'art. 23 Cost., e che non hanno rango costituzionale - neppure come norme interposte - le previsioni della L. n.212 del 2000 (v. da ultimo C. cost. sent. n. 58 del 2009) e in secondo luogo che, in tema di efficacia nel tempo delle norme tributarie, in base alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 3 (che ha codificato in materia fiscale il principio di irretroattività delle leggi, stabilito dall'art. 12 disp. gen.) va esclusa l'applicazione retroattiva delle medesime, salvo che questa sia espressamente prevista, e cioè che il legislatore abbia testualmente disposto la retroattività come eccezione al principio generale della irretroattività (v., tra le altre, Cass. n.5015 del 2003; 25722/2009).

A tale proposito è stato anche precisato che l'espressa previsione di retroattività - necessaria per poter derogare al principio stabilito dall'art. 3 dello Statuto citato - sussiste anche quando sia espressamente disposta una decorrenza anteriore delle norme, senza che sia invece necessario che la disposizione sia anche qualificata come "regola di eccezionale retroattività" o che si debba riportare l'espressione "in deroga alle disposizioni della L. n. 212 del 2000, art. 3" (Cfr. Corte di Cassazione, Sez. trib., 27 settembre 2013, n. 22157; vedasi anche Corte di Cassazione, Sez. VI, Ordinanza n. 27883 del 20/12/2011 e Corte di Cassazione, Sez. VI, 20 maggio 2011, n. 11141).

La norma di che trattasi, pertanto, è da considerarsi ad efficacia retroattiva e non risultano fondate le doglianze della società appellante circa la violazione dei principi comunitari e di rango costituzionale della certezza del diritto e del legittimo affidamento.

Secondo la costante giurisprudenza della Corte Costituzionale, «il valore del legittimo affidamento, il quale trova copertura costituzionale nell'art. 3 Cost., non esclude che il legislatore possa assumere disposizioni che modifichino in senso sfavorevole agli interessati la disciplina di rapporti giuridici "anche se l'oggetto di questi sia costituito da diritti soggettivi perfetti" ed ammette la possibilità di incidere negativamente in presenza di posizioni giuridiche non adeguatamente consolidate, ovvero, in seguito alla sopravvenienza di interessi pubblici che esigano interventi normativi diretti a incidere peggiorativamente su di esse, nei limiti della proporzionalità dell'incisione rispetto agli obiettivi di interesse pubblico perseguiti (cfr. da ultimo Corte Cost. Sentenza 149/2017).

Nella specie deve osservarsi che la posizione giuridica dei soggetti passivi IRAP per gli anni

d'imposta a partire dal 2008, al momento dell'entrata in vigore della legge di stabilità per il 2014, non poteva considerarsi consolidata in quanto non ancora trascorsi i termini per eventuale accertamento da parte dell'ufficio fiscale ed anche perché la questione della rilevanza o meno del *transfer pricing* ai fini IRAP risultava non del tutto chiarita a seguito dell'intervento di cui all'art. 1, comma 50, lett. g) della legge n. 244/2007, come si ricava dalla circostanza che nella Circ. n. 58/E del 15/12/2010 dell'Agenzia delle Entrate, argomentando in merito all'effetto premiale derivante dall'adesione al regime documentale, si afferma che *"il beneficio in questione, consiste*

nell'escludere dall'applicazione della sanzione prevista dal comma 2, dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 in caso di infedeltà della dichiarazione (nonché, per ragioni di coerenza sistematica, dalle analoghe sanzioni previste per il comparto IRAP)" (cfr. CTP Milano Sez. 12 N° 3087/2016 del 28.11.2016).

Inoltre deve rilevarsi che la tutela dell'affidamento va valutata e bilanciata con altri valori costituzionalmente protetti quali quello della situazione di *deficit* della finanza pubblica a cui si è cercato di far fronte proprio con la legge di stabilità 2014.

Infine il legittimo affidamento appare adeguatamente tutelato dal legislatore nella misura in cui ha previsto la non applicazione delle sanzioni stabilite per l'infedele dichiarazione, con riferimento ai periodi d'imposta per i quali alla data dell'1/1/2014 (entrata in vigore della L. Stabilità 2014), siano decorsi i termini per la presentazione della dichiarazione.

Le ulteriori censure di incostituzionalità della suddetta norma sono parimenti manifestamente infondate perché anch'esse si fondano sulla illegittimità della previsione di una norma tributaria retroattiva; illegittimità che, però, per le motivazioni innanzi esposte, è da escludersi.

2. Assodata, quindi, l'applicazione anche ai fini IRAP della disciplina del *transfer pricing* per il periodo temporale interessato dall'operazione di emissione del prestito obbligazionario da parte della Banca Apulia, prima della valutazione del caso di specie è utile riportare alcuni passaggi di una recente sentenza della Corte di Cassazione (Cass. civ. Sez. V, Sent., 22/04/2016, n. 8130) che ha chiarito la finalità di tale disciplina ed i presupposti della stessa.

"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.

La disciplina italiana del transfer pricing è contenuta nell' art. 110, comma 7, T.U.I.R. a tenore

del quale "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 in 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 presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti".

La norma costituisce - in conformità con le linee guida fissate dall'art. 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'art. 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" del 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.

Fondamentale per l'applicazione della disciplina in esame è, dunque, il fatto che l'operazione sia posta in essere tra imprese in rapporto di controllo.

Di tale concetto, però, né la norma interna né quella contenuta nel Modello OCSE forniscono una definizione.

Per colmare tale lacuna parte della dottrina e della giurisprudenza di merito fanno riferimento alla nozione civilistica di controllo di cui all'art. 2359 c.c. , comma 1, in relazione alla quale possono considerarsi controllate solamente: "1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa".

Altra parte della dottrina ... considerano, invece, questa nozione troppo limitativa sia sotto il profilo soggettivo, sia sotto quello oggettivo.

Reputa questa Corte che quest'ultima opzione interpretativa meriti di essere condivisa

Militano in favore della tesi estensiva ragioni di carattere testuale e soprattutto teleologiche, legate allo scopo antielusivo della norma fiscale.

Sotto il primo profilo varrà anzitutto rimarcare che, come detto, la norma fiscale non rinvia per la definizione del concetto all'articolo 2359 del codice civile: circostanza questa che non può apparire casuale e priva di significato ove si consideri che numerose sono invece le norme, in ambito fiscale ed anche nello stesso T.U.I.R., che, nel richiamare il concetto di controllo, lo definiscono espressamente: a volte per rinvio espresso all'art. 2359 del codice civile v. D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis comma 5, in tema di rimborso del credito Iva in ambito di gruppo; v. anche, all'interno dello stesso T.U.I.R. , l'art. 73, comma 5-quater, art. 98, ora abrogato, in tema di thin capitalization; l'art. 155; l'art. 167, in tema di società estere controllate (CFC); l'art. 175; altre volte con limitato riferimento al comma 1, n. 1 del predetto art. 2359 v. T.U.I.R. art. 96, comma 2, come modificato dal D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, art. 4, comma 1, lett. a); art. 117, comma 1, e art. 130, comma 1, in tema di consolidato; artt. 177 e 178 in tema di scambi di partecipazioni infragruppo; altre volte ancora ne danno una autonoma e specifica definizione D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 73, u.c..

Manca dunque una nozione generale di controllo, ai fini fiscali, a cui riferirsi e, d'altro canto, lo stesso non sempre integrale richiamo all'art. 2359 cod. civ., le volte in cui a questo il legislatore fa esplicito rinvio, impediscono di considerarlo quale sicuro riferimento sussidiario. Il silenzio serbato nella ipotesi in esame appare, dunque, espressivo di una precisa scelta della volontà del legislatore di non vincolare la nozione di controllo fiscale a quella civilistica.

Indice testuale in tal senso è del resto anche rappresentato dal fatto che, per la identificazione del soggetto interno cui applicare la disciplina di contrasto al fenomeno del transfer pricing in presenza di una situazione di controllo, la norma usa il termine "impresa" (concetto ovviamente più ampio e comprensivo di società, cui mal si attaglierebbe dunque il concetto di controllo quale definito dall'art. 2359 cod. civ. , facendo questo riferimento esclusivamente a rapporti tra due o più società).

La scelta appare poi sicuramente funzionale ai fini perseguiti dal legislatore fiscale, certamente diversi e non sovrapponibili a quelli della norma civilistica e rispetto ai quali non può non tenersi conto nella interpretazione della norma dell'esigenza di assegnare alla stessa un tasso di elasticità che la renda capace di attagliarsi alle varie ipotesi in cui, indipendentemente dalla ricorrenza dei rigidi requisiti civilistici, possa apprezzarsi l'influenza di un'impresa sulle decisioni imprenditoriali di un'altra.

In tale prospettiva appare evidente che un concetto di controllo circoscritto a vincoli contrattuali od azionari risulta troppo riduttivo, non permettendo di sconfinare in considerazioni di fatto di carattere meramente economico essenziali per disciplinare un fenomeno fiscale come quello del transfer pricing. Condivisibile appare in tal senso il richiamo da parte della C.T.R. alle indicazioni fornite dalla Circolare ministeriale n. 32 del 22 settembre 1980 che, ancorché ovviamente non vincolante per l'interprete, offre tuttavia una chiave di lettura della norma che appare da un lato non smentita dal dato testuale e dall'altro coerente alle sue finalità antielusive"

3. Tenuto conto, quindi, della richiamata giurisprudenza della Corte di Cassazione, devono ora valutarsi gli altri motivi di appello proposti dalla _____ ossia quelli con cui si censura la sentenza di primo per aver ritenuto sussistenti nella specie sia il presupposto soggettivo che quello oggettivo di cui alla disciplina sul *trasfert pricing*.

Secondo la richiamata circolare ministeriale n. 32 del 1980 "*il concetto di controllo deve essere esteso ad ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale desumibile da singole circostanze" tra le quali - per quel che in questa sede interessa - " b) impossibilità di funzionamento dell'impresa senza il capitale ... dell'altra impresa...; ... f) concessione di ingenti crediti o prevalente dipendenza finanziaria; ... m) in generale tutte le ipotesi in cui venga esercitata potenzialmente o attualmente un'influenza sulle decisioni imprenditoriali"*.

Nella specie non può esservi alcun dubbio che la _____, che deteneva il 100% del pacchetto azionario della _____ (sottoscrittrice del prestito obbligazionario della _____) avesse il controllo anche di quest'ultima al momento della conclusione dell'operazione di prestito.

Come evidenziato dal giudice di primo grado il capitale sociale della _____ nel 2009 ammontava a circa 40 milioni di euro e pertanto l'operazione di prestito per 200 milioni di euro con la VIFS, conclusasi nell'agosto del 2009, già di per sé costituiva una prevalente dipendenza finanziaria della _____ dalla _____ a cui apparteneva la VIFS e come tale rilevante ai fini del concetto di controllo di cui alla disciplina del *trasfert pricing*.

A ciò deve aggiungersi che il 30 marzo 2009 era stato già sottoscritto l'accordo quadro tra la _____ e la _____ (a sua volta detentrica del 52,54% del capital sociale di _____), finalizzato alla fusione tra _____ e _____ (anche quest'ultima controllata da _____), e che la decisione di procedere ad operazioni di emissioni di prestiti obbligazionari da parte del Consiglio di amministrazioni di _____ è intervenuto in tale contesto temporale, ossia in data 29 aprile 2009.

Appare pertanto irrilevante che l'operazione di fusione tra _____ e _____ si sia formalizzata successivamente, dopo il provvedimento della Banca d'Italia (23.10.2009), e conclusasi definitivamente in data 13 gennaio 2010, poiché è evidente la influenza decisionale, seppur potenziale, della _____ nei confronti della _____ al momento della transazione finanziaria conclusa nell'agosto del 2009.

Reputa, quindi, questa Commissione, che nella fattispecie in esame sussista il presupposto soggettivo previsto dalla disciplina del *trasfert pricing* ossia una situazione di controllo tra la _____ (detentrica del pacchetto azionario della VIFS) e la _____.

4. Anche l'ultima censura mossa dalla società appellante alla decisione di primo grado, concernente il valore normale dell'operazione finanziaria, è priva di fondamento.

Il giudice di primo grado ha ritenuto applicabile anche ai fini IRAP lo stesso valore dello spread sul quale le parti si erano accordate in sede conciliativa ai fini IRES.

La _____ insiste, invece, anche in questa sede nel ritenere normale il tasso d'interesse applicato, richiamando il report prodotto nel giudizio di primo grado e chiedendo, in subordine, di disporre una consulenza tecnica d'ufficio.

Reputa al Collegio che non è necessaria l'acquisizione dell'invocata CTU.

La critica del *report* di parte appellante alla determinazione del prezzo normale indicato nel processo verbale della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate (nella misura del tasso Euribor tre mesi + 35 punti base), basata essenzialmente sull'impossibilità di comparare le condizioni indicate in altri prestiti obbligazionari presi a riferimento dall'Ufficio con quello di che trattasi è speculare a quella rivolta dai funzionari dall'Agenzia delle Entrate rispetto alla transazione indicata come comparabile da _____, in sede di verifica.

Quest'ultima riguarda un prestito obbligazionario del valore di 500 milioni di euro, emesso nello stesso periodo dalla _____, per il quale era previsto il tasso Euribor 3 mesi + 200 bps.

Ebbene, proprio perché la _____, per quello che si è detto, non può essere considerato soggetto terzo rispetto al _____ ed evidenziato che, in ogni caso, il prestito obbligazionario emesso da quest'ultima è stato sottoscritto da VIFS a fronte di un spread comunque superiore (di 35 punti base) rispetto al prestito obbligazionario emesso dalla _____

, reputa questa Commissione che la conciliazione avvenuta per ciò che concerne l'IRES, chiusa sull'identificazione di uno spread pari a 119 bps sia di certo in linea con i valori di mercato e pertanto debba essere utilizzata, come deciso dalla CTP di Bari, per la determinazione del valore della base imponibili ai fini IRAP.

E ciò anche in relazione all'insegnamento della Cassazione secondo cui il "valore normale" dei corrispettivi, nelle transazioni tra imprese appartenenti ad un medesimo gruppo multinazionale, ai sensi dell'art. 110 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, deve essere desunto da una comparazione fortemente contestualizzata sotto il profilo qualitativo, commerciale, temporale e locale (Cass. civ. Sez. V, 13-05-2015, n. 9709).

Alla luce di quanto fin qui esposto l'appello della _____ avverso la sentenza n. 484/8/2016 della CTP di Bari deve essere respinto.

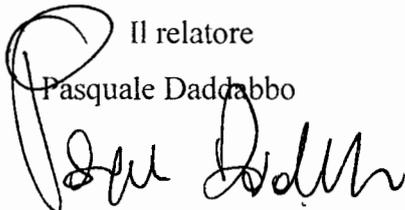
Le spese di lite seguono la soccombenza e vengono liquidate in dispositivo tenendo conto dei criteri generali e della tabella allegata al D.M. 55/2014.

PQM

la Commissione Tributaria Regionale – Sez. VII, definitivamente pronunciando, rigetta l'appello proposto da Banca Apulia spa avverso la sentenza della CTP di Bari n. 484/8/2016.

Condanna l'appellante alla rifusione delle spese di lite a favore dell'Agenzia delle Entrate che si liquidano nell'importo di €. 3.000,00.

Così deciso in Bari, all'esito della Camera di Consiglio del 14 luglio 2017.

Il relatore
Pasquale Daddabbo


Il Presidente
Lucio Dima
