

Civile Ord. Sez. 5 Num. 13571 Anno 2021

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: FRACANZANI MARCELLO MARIA

Data pubblicazione: 19/05/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1580/2014 R.G. proposto da

Fis Full Integrated Solutions s.p.a., in persona del legale rappresentante p.t., corrente in Milano, con gli avv.i Giuseppa Maria Teresa Lamicela e Maria Lucrezia Turco e con domicilio eletto presso lo studio dello seconda in Roma, via Barberini n. 47

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio *ex lege* in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

- *controricorrente* -

164
26/21



avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia - Milano n. 159/26/2012, pronunciata in 14 novembre 2012 e depositata il 28 novembre 2012, non notificata;
Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 gennaio 2021 dal Co: Marcello M. Fracanzani;

2

RILEVATO

1. La società contribuente era attinta, in data 23 dicembre 2008, da un avviso di accertamento ai fini IRPEG e IRAP per l'anno d'imposta 2003, con conseguente ripresa a tassazione di maggior IRAP, interessi e sanzioni. Segnatamente, sulla scorta di due distinti rilievi emergenti da pvc elevato in data 30 marzo 2007, l'Ufficio contestava, da un lato, la deduzione ai fini IRPEG della quota di interessi passivi maturati nel 2003 sul finanziamento concesso dalla società controllante Belcoma Holding B.V. al tasso del 10% poiché in violazione dell'art. 110, comma 7, TUIR e, dall'altro, la deduzione di una quota pari ai 2/3 dei costi assicurativi sostenuti nell'anno 2003 perché non inerenti alla contribuente, essendo stati sostenuti in favore di altre due società (SASPI e Externa s.r.l.).

2. Il primo grado del giudizio accoglieva parzialmente le ragioni del contribuente, annullando il primo rilievo e per il resto confermando l'impianto dell'accertamento. Spiccava appello l'Ufficio, cui reagiva il contribuente interponendo ricorso incidentale per il capo di propria soccombenza. La Commissione tributaria regionale accoglieva l'appello principale, rigettando quello incidentale, di tal via confermando la legittimità dell'intera pretesa impositiva originaria.

Avverso questa sentenza propone ricorso il contribuente, affidandosi a quattro motivi di gravame, cui replica con tempestivo controricorso l'Avvocatura generale dello Stato.

11 - 1580-2014 - 13/01/2021 MMF

CONSIDERATO

1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 110, comma 7 (già art. 76, comma 5) e dell'art. 9, comma 3, TUIR nonché degli articoli 9 e 11 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Paesi Bassi, in parametro all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. con riferimento alla deduzione degli interessi passivi sul finanziamento erogato dal socio Berlcoma Holding B.V. Denuncia altresì l'illegittimità della pronuncia con riguardo all'utilizzo dei tassi BCE ed Euribor a sei mesi, quale parametro di riferimento per l'individuazione del valore normale.

In buona sostanza la Commissione tributaria regionale avrebbe errato nel ritenere corretto il tasso d'interesse della BCE o l'Euribor a sei mesi, applicando uno spread tra lo 0,25% e il 2,5%, nonché i tassi di interesse emergenti da altri due finanziamenti ricevuti dalla società, per determinare il valore normale di cui all'art. 9, co. 3, TUIR e ciò senza tenere conto che il valore normale dovrebbe coincidere con il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato in condizioni di libera concorrenza.

1.2. Il motivo è infondato.

Occorre premettere che l'art. 110, comma 7, del d.P.R. n. 917 del 1986 prevede che i componenti positivi di reddito derivanti da operazioni intercorrenti tra un'impresa residente nello Stato e società non residenti, controllanti o controllate dalla stessa, siano valutati al valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati. L'art. 9 dello stesso d.P.R. n. 917/1986 prevede altresì che il valore normale sia determinato in base ai corrispettivi mediamente praticati per servizi della stessa specie in condizioni di libera concorrenza nel tempo e nel luogo in cui i servizi sono stati prestati.

1.3 Ciò premesso, è stato anche di recente affermato che "il quadro giurisprudenziale, attualmente, è nel senso che l'art. 110,

11 - 1580-2014 - 13/01/2021 MMF

comma 7, del d.P.R. n. 917 del 1986, va inteso "come attuativo del principio di libera concorrenza, esclusa ogni qualificazione dello stesso come norma antielusiva, sicché la valutazione del valore normale delle operazioni poste in essere postula l'esame della loro sostanza economica, in una prospettiva di comparazione con analoghe operazioni effettuate tra imprese indipendenti e in libera concorrenza, con la conseguenza che sono soggetti alla medesima disciplina i finanziamenti infruttiferi internazionali tra imprese controllate e controllanti attesa l'esigenza, in funzione dell'unitaria "ratio" dell'istituto, di oggettivare il valore delle operazioni ai soli fini fiscali, senza che ne siano alterati gli equilibri civilistici tra i contraenti" (così Cass. 15/11/2017, n. 27018; in senso analogo, oltre a Cass. 15/04/2016, n. 7493, cit., v. Cass. 30/06/2016, n. 13387: "In tema di reddito d'impresa, la stipula di un mutuo gratuito tra una società controllante residente e una controllata estera soggiace all'art. 76, comma 5 (ora 110, comma 7), del d.P.R. n. 917 del 1986, finalizzato alla repressione del cd. "transfer pricing", che deve trovare applicazione non solo quando il prezzo pattuito sia inferiore a quello mediamente praticato nel comparto economico di riferimento, ma anche quando sia nullo, atteso che pure in tale ipotesi, peraltro maggiormente elusiva, si realizza un indebito trasferimento di ricchezza imponibile verso uno Stato estero, a cui l'ordinamento reagisce sostituendo il corrispettivo contrattuale nullo con il "valore normale" dell'operazione, costituito in caso di prestito di una somma di danaro dagli interessi al tasso di mercato"); la "ratio" della normativa in esame va, appunto, rinvenuta nel principio di libera concorrenza enunciato nel paragrafo 1 dell'art. 9 del Modello di Convenzione Fiscale dell'OCSE, ove è disposto che "(Allorché) le due imprese (associate), nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, sono vincolate da condizioni accettate o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che, in

11 – 1580-2014 – 13/01/2021 MMF

manca di tali condizioni, sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che, a causa di dette condizioni, non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati in conseguenza"; il fisco può pertanto sindacare la congruità - in linea con il valore normale di mercato - delle operazioni poste in essere potenzialmente produttive di componenti reddituali, a prescindere dall'autonomia negoziale delle parti e delle pattuizioni contrattuali stabilite dai soggetti economici interessati; l'eventuale infruttuosità del finanziamento concordata dalle parti non esclude, di per sé, l'applicazione delle disposizioni in tema di corretta determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo; in sostanza, nel tentativo di rettificare gli utili facendo riferimento alle condizioni che si sarebbero verificate tra imprese indipendenti in transazioni comparabili e in circostanze comparabili (cioè in "transazioni comparabili tra parti indipendenti"), il principio di libera concorrenza adotta un approccio consistente nel trattare le entità di un gruppo multinazionale come se operassero quali entità separate e non come sottoinsiemi indissociabili di un singolo gruppo. Poiché, secondo l'approccio per entità separate, le entità di un gruppo multinazionale sono considerate come entità indipendenti, l'attenzione è focalizzata sulla natura delle transazioni poste in essere tra questi soggetti e sulla possibilità che le condizioni di tali transazioni differiscano dalle condizioni che si sarebbero verificate in transazioni comparabili tra parti indipendenti" (così "Linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali", paragrafo B.1, n. 1.6)" (cfr. Cass., V, n. 21828 del 2020).

1.4 Se, dunque, l'Amministrazione finanziaria era certamente legittimata a sindacare la congruità delle operazioni poste in essere in linea con il valore normale di mercato, ivi considerando l'operazione svoltasi infragruppo come se fosse stata svolta da due entità indipendenti, pare scevra da censure, perché conforme al

11 - 1580-2014 - 13/01/2021 MMF

dettato della legge e alla sua *ratio*, la scelta dell'Ufficio di applicare il tasso Euribor a sei mesi maggiorato dello spread. L'art. 9, comma 3, TUIR non identifica, infatti, i criteri da seguire per determinare il "valore normale" sicché, in difetto di criteri *ex lege* predeterminati, appare congrua la scelta operata dall'Amministrazione finanziaria che ha sindacato l'operazione posta in essere dalla contribuente assumendo come valore di "normale" di riferimento l'Euribor a sei mesi, maggiorato dello spread, poiché indicativo del tasso medio che sarebbe stato proposto a qualunque impresa che, in regime di libero mercato, si fosse rivolta a degli istituti di credito per essere finanziata.

1.5 A ciò aggiungasi che, secondo gli insegnamenti di questa Corte, "l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria si esaurisce nel fornire la prova dell'esistenza dell'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", onere rimasto inadempito nella fattispecie in esame (Cfr. Cass., V, n. 30149 del 2017).

Il motivo è pertanto infondato.

2. Con il secondo motivo la parte ricorrente lamenta la nullità della sentenza per omessa pronuncia su un altro motivo di ricorso relativo alla violazione dell'art. 110, co. 7, TUIR e conseguente violazione dell'art. 112 c.p.c. in parametro all'art. 360, co. 1 n. 4 c.p.c.. In particolare, la contribuente lamenta che i giudici di appello non si sarebbero pronunciati sulla censura svolta dalla società, secondo cui l'Ufficio avrebbe potuto rettificare il reddito della società solo dopo aver dimostrato l'intento elusivo.

La doglianza è infondata e va disattesa.

11 - 1580-2014 - 13/01/2021 MMF

2.1 Occorre premettere che, secondo l'orientamento maturato di recente da questa Corte, il cosiddetto "transfer pricing" "non integra una disciplina antielusiva, in senso proprio, perché (a differenza di altre norme specificamente antielusive) non prevede che l'amministrazione finanziaria debba provare la maggiore fiscalità nazionale ed è perciò applicabile anche in difetto di prova da parte dell'amministrazione finanziaria del conseguimento di un concreto vantaggio fiscale da parte del contribuente. Detta disciplina, in altri termini, rappresenta una difesa più avanzata di quella direttamente repressiva della elusione, in quanto è rivolta a reprimere il fenomeno economico in sé. Va perciò ribadito l'orientamento di questa Corte secondo cui, in tema di determinazione del reddito di impresa, la disciplina di cui all'art. 76, quinto comma, del d.P.R. n. 917 del 1986, finalizzata alla repressione del fenomeno economico dei transfer pricing, cioè dello spostamento di imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, non richiede di provare, da parte dell'amministrazione, la funzione elusiva, ma solo l'esistenza di "transazioni" tra imprese collegate ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, gravando invece sul contribuente, secondo le regole ordinarie di vicinanza della prova, ai sensi dell'art. 2697 c.c. ed in tema di deduzioni fiscali (vedi, al riguardo, Cass. n. 9917 del 2008 e n. 19489 del 2010), l'onere di dimostrare che tali "transazioni" sono intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua dell'art. 9, terzo comma, del menzionato decreto, secondo cui sono da intendersi normali i prezzi di beni e servizi praticati "in condizioni di libera concorrenza", 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 e con riferimento "in quanto possibile" a listini e tariffe di uso, non escludendosi pertanto l'utilizzabilità, al descritto

11 - 1580-2014 - 13/01/2021 MMF

fine, di altri mezzi di prova (vedi in senso analogo, Cass. n. n. 11949 del 2012; n. 10739 e n. 10742 del 2013; n. 8849 del 2014)" (Cfr. Cass, V, sentenza n. 20805 del 2017).

2.2 Non sussistendo alcun onere probatorio in capo all'Amministrazione finanziaria, correttamente la CTR non ha dato seguito alle doglianze della contribuente, che devono infatti ritenersi implicitamente rigettate. Infondato è dunque il motivo svolto, considerato anche che "Non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata, in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima, non occorrendo una specifica argomentazione in proposito. È quindi sufficiente quella motivazione che fornisce una spiegazione logica ed adeguata della decisione adottata, evidenziando le prove ritenute idonee a suffragarla, ovvero la carenza di esse, senza che sia necessaria l'analitica confutazione delle tesi non accolte o la disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi" (cfr. Cass, V, n. 7662/2020).

3. Con il terzo motivo di ricorso la parte ricorrente lamenta la violazione e la falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. in parametro all'art. 360, co. 1, n. 3 e 4 c.p.c. nella parte in cui statuisce l'indeducibilità dei costi assicurativi per estraneità all'oggetto sociale. Deduce, in particolare, che la CTR avrebbe accolto il motivo di appello sulla base di un fatto non dedotto dall'Ufficio, ossia che la stipula delle polizze assicurative in favore di soggetti terzi fosse un'attività estranea al giudizio, laddove l'Amministrazione finanziaria si era sempre limitata a sostenere la non inerenza in ragione del mancato riaddebito agli altri assicurati.

Il motivo non merita accoglimento.

3.1 In tema di valutazione delle prove il principio del libero convincimento, posto a fondamento degli artt. 115 e 116 c.p.c., opera interamente sul piano dell'apprezzamento di merito, insindacabile in sede di legittimità, sicché la denuncia della

11 - 1580-2014 - 13/01/2021 MMF

violazione delle predette regole da parte del giudice del merito non configura un vizio di violazione o falsa applicazione di norme, bensì un errore di fatto, che deve essere censurato attraverso il corretto paradigma normativo del difetto di motivazione, e dunque nei limiti consentiti dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come riformulato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012 (tra le altre v. Cass. n. 23940 del 2017).

3.2 A margine il fatto che, in tema di inerenza, questa Corte ha di recente rivalutato il relativo concetto, sganciandolo dall'art. 109 (già art. 75) del T.U.I.R. per giungere, come specificamente ricostruito da Cass.n.18904/2018, all'affermazione del seguente principio di diritto: "il principio di inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata, traducendosi in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo". Per l'effetto è stato altresì affermato che in tema di deducibilità dei costi, l'inerenza, desumibile dall'art. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986 (in precedenza, art. 75, comma 5, del detto decreto) deve essere riferita all'oggetto sociale dell'impresa, in quanto non integra un nesso di tipo utilitaristico tra costo e ricavo, bensì una correlazione tra costo ed attività di impresa, anche solo potenzialmente capace di produrre reddito imponibile, ma - a differenza di quanto avviene ai fini della detrazione dell'IVA, rispetto alla quale il concetto ha valenza esclusivamente qualitativa - nelle imposte dirette l'antieconomicità di una spesa, ossia la sproporzione sul piano quantitativo, può costituire significativo sintomo della non inerenza della stessa" (Cass., V, n. 33610 del 2018).

3.4. Nel caso in esame la ricorrente ha inteso accollarsi i costi assicurativi assunti a beneficio di altri, sebbene tale onere non fosse previsto dall'oggetto sociale, e ciò ha fatto sulla scorta di un

11 - 1580-2014 - 13/01/2021 MMF

mero contratto di servizi sottoscritto tra la ricorrente e le società terze in cui, peraltro, la stipulazione di contratti di assicurazione contro i rischi in favore di tali società non era nemmeno specificatamente contemplata.

Inoltre, riguardo i servizi resi dalla capogruppo alle società affiliate, è necessario che esse traggano dal servizio un'effettiva utilità e che quest'ultima sia oggettivamente determinabile ed adeguatamente documentata secondo i principi regolativi enunciati dalla Corte (Cass. V, n. 26851/2009; n. 16480/2014; n. 23164/2017), con rigorosi criteri di allegazione, attendibilità e prova (Cass. V, n. 32422/2018).

Il motivo è quindi infondato e va disatteso.

4. Con l'ultimo motivo di ricorso la parte contribuente invoca la nullità della sentenza nella parte in cui stabilisce sulla indeducibilità dei costi assicurativi per omessa pronuncia su un motivo proposto con appello incidentale. Conseguente violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c. Afferma, in buona sostanza, che la Corte di merito avrebbe trascurato la censura afferente il criterio di ripartizione dei costi ritenuti non inerenti giacché l'Ufficio avrebbe dovuto suddividerli in base all'effettivo beneficio goduto.

4.1 Anche l'ultimo motivo è infondato, trovando quivi applicazione i principi già enunciati da questa Corte in relazione al secondo motivo.

Un tanto in disparte il fatto che il rigetto della censura afferente l'inerenza dei costi assicurativi, perché estranei all'oggetto sociale, involgendo l'an della questione preclude logicamente l'esame del connesso motivo afferente il criterio della loro ripartizione, poiché attinente al *quantum*.

Il motivo va pertanto respinto e il ricorso va rigettato

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

11 – 1580-2014 – 13/01/2021 MMF

PQM

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio in favore dell'Agenzia delle Entrate, che liquida in €.tremila/00, oltre alle spese prenotate a debito.



Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *-quater*, del d.P.R. 115/2002 la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente principale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale a norma del comma 1 *-bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

11

Così deciso in Roma, il 13/01/2021.