



REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

\*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 9594/2008

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 8869

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. ETTORE CIRILLO - Presidente - Ud. 25/02/2011  
Dott. ANTONIO VALITUTTI - Rel. Consigliere - PU  
Dott. STEFANO OLIVIERI - Consigliere -  
Dott. ENRICO SCODITTI - Consigliere -  
Dott. LAURA TRICOMI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 9594-2008 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- *ricorrente* -

contro

2014

685

- *intimato* -

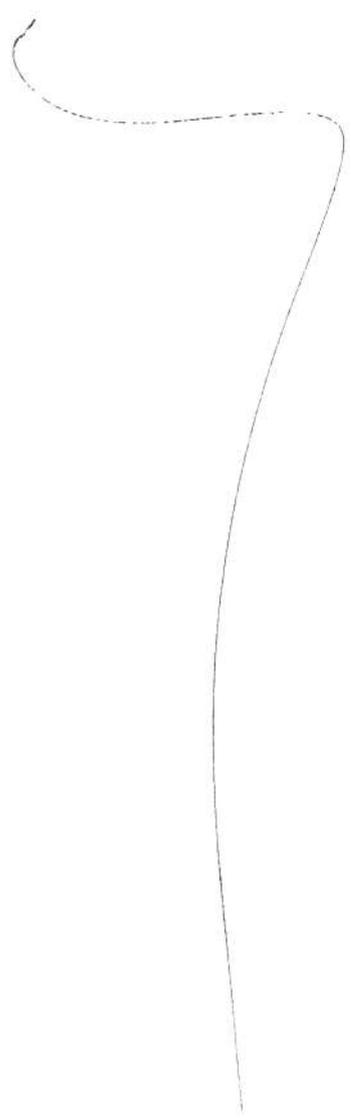
avverso la sentenza n. 123/2007 della COMM.TRIB.REG. di BOLOGNA, depositata il 12/11/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica

udienza del 25/02/2014 dal Consigliere Dott. ANTONIO  
VALITUTTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato GAROFOLI che ha  
chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. IMMACOLATA ZENO che ha concluso per  
l'accoglimento del ricorso.



RITENUTO IN FATTO.

1. A seguito di processo verbale di constatazione in data 23.7.04, veniva notificato alla \_\_\_\_\_ un avviso di accertamento, emesso ai fini IRPEG, IRAP ed IVA per l'anno 2002, con il quale l'Ufficio recuperava a tassazione costi indeducibili a fronte di operazioni di *transfer pricing*, conseguenti al trasferimento di utili a favore dell'impresa controllante

1.1. Con il medesimo avviso di accertamento, l'Amministrazione recuperava, altresì, a tassazione i costi relativi a perdite su crediti ed a spese di pubblicità, ritenuti non interamente deducibili, nonché l'IVA indebitamente detratta in relazione a tutte le operazioni in contestazione.

2. L'atto impositivo veniva impugnato dal contribuente dinanzi alla CTP di Forlì, che accoglieva parzialmente il ricorso, ossia limitatamente alle due riprese a tassazione minori, concernenti le deduzioni delle perdite su crediti e delle spese di pubblicità, confermando, invece, la legittimità della tassazione attinente alle operazioni di *transfer pricing*.

3. L'appello principale avverso tale pronuncia, proposto dalla \_\_\_\_\_, veniva, peraltro, accolto dalla CTR dell'Emilia Romagna, con sentenza n. 123/17/07, depositata il 12.11.07 con la quale il giudice di seconde cure, al contrario di quello di prima istanza, riteneva non configurabile, nella specie, un'operazione di cd. *transfer pricing* "interno", e riteneva non applicabile neppure il disposto dell'art. 37, co. 3 del d.P.R. 600/73, posto, invece, a fondamento della decisione di primo grado.

4. Per la cassazione della sentenza n. 123/17/07 ha proposto, quindi, ricorso l'Agenzia delle Entrate affidato a tre motivi. L'intimata non ha svolto attività difensiva.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con i tre motivi di diritto - che, per la loro evidente connessione, vanno esaminati congiuntamente - l'Agen-

zia delle Entrate denuncia la violazione degli artt. 37, co. 3 d.P.R. 600/73, 1344 c.c. e 76, co. 5 d.P.R. 917/86 (nel testo applicabile *ratione temporis*), in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c., nonché l'omessa motivazione su un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c.

1.1. Avrebbe, invero, errato la CTR - ad avviso della ricorrente - nel ritenere, peraltro con motivazione del tutto incongrua, valida ed opponibile all'Amministrazione finanziaria la pattuizione con la quale le parti avevano concordato l'applicazione, alle vendite effettuate dalla

[redacted] a favore della [redacted], controllata al 100% da detta cooperativa, di una maggiorazione dell'1,2% rispetto al prezzo di vendita praticato dalla cooperativa medesima ai propri soci. Siffatta pattuizione, a parere dell'Ufficio, non avrebbe, difatti, nessun'altra finalità, se non quella di assicurare, mediante un trasferimento di utili infragruppo, un vantaggio fiscale per il gruppo stesso, considerata la più favorevole legislazione speciale sulla fiscalità delle società cooperative.

1.2. Sarebbe, pertanto, evidente - contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di appello - che l'operazione in parola debba ritenersi connotata da una finalità chiaramente elusiva (cd. abuso del diritto), assimilabile a quella posta a fondamento della disposizione di cui all'art. 76, co. 5 (ora 110, co. 7) del d.P.R. 917/86, ancorché detta disposizione si applichi testualmente alle transazioni infragruppo tra società non appartenenti tutte allo stesso Paese.

2. Le censure sono fondate.

2.1. Questa Corte ha - per vero - già affermato (cfr. Cass. 17955/13), ed a tale indirizzo si ritiene di dare continuità in questa sede, che nella valutazione a fini fiscali delle manovre sul trasferimento dei prezzi tra società facenti parte di uno stesso gruppo ed aventi tutte sede in Italia ("transfer pricing" cd. "domestico" o "interno"), va applicato il principio, avente valore ge-

nerale, e dunque non circoscritto ai soli rapporti internazionali di controllo, stabilito dall'art. 9 del d.P.R.

*22 dicembre 1986, n. 911, che non ha mera finalità con-*  
*mercato per corrispettivi e altri giovani prestati in con-*  
*siderazione dal contribuente. Si tratta, invero, di una*  
clausola antielusiva, costituente esplicazione del generale divieto di abuso del diritto in materia tributaria, 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 diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

2.2. D'altro canto, che la succitata disposizione dell'art. 9 del d.P.R. 917/86 non sia una norma dettata per le sole transazioni tra una società nazionale ed una estera, lo si evince - in maniera inequivocabile - dalla stessa collocazione della norma tra le "disposizioni generali" applicabili in materia di imposte sui redditi, di cui al titolo I, capo I del d.P.R. 917/86. E, non a caso, la disposizione dell'art. 76, co. 2 e 5 (come, ora l'art. 110, co. 2 e 7) del decreto cit. rinvia al precedente art. 9 - secondo la tecnica normativa del rinvio recettizio ad una disposizione di carattere generale, da parte di una norma speciale che non prevede una disciplina specifica della fattispecie da regolare (Cass. 914/68) - ai fini della determinazione del valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, con riferimento alle transazioni commerciali effettuate tra società dello stesso gruppo; e ciò, sia pure con riferimento specifico all'ipotesi in cui alcune di tali società siano italiane, altre straniere.

2.3. Orbene, nel caso di specie, la maggiorazione del prezzo praticato dalla

. a favore della con-

trollata al 100% dalla prima, nelle cessioni di carne operate negli anni in contestazione, non trova alcun altro fondamento, se non nello scopo di aumentare i costi per la controllata, determinando - al contempo - per quest'ultima una diminuzione dell'utile imponibile, trasferito, di fatto, - attraverso un aumento dei corrispettivi - alla cooperativa controllante, ottenendo, in tal modo, un'indebita esenzione da imposta. Siffatta operazione si è - per vero - tradotta in un sicuro vantaggio fiscale per il gruppo, atteso che, in forza della previsione di cui all'art. 21, co. 10, della l. n. 449/97, le imposte sui redditi relative al maggior utile conseguito per effetto delle variazioni reddituali prodottesi a chiusura dell'esercizio, non concorrono a formare il reddito imponibile della cooperativa, ma sono destinate alle riserve indivisibili; sicchè le imposte sui redditi versate possono essere dedotte come costo dalla stessa società cooperativa.

2.4. Né può revocarsi in dubbio che gravi sul contribuente, secondo le regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c., 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 (Cass. 11949/12; 10742/13), sicchè l'operazione non possa considerarsi ispirata dalla finalità di evasione delle imposte dovute. Ma tale dimostrazione è del tutto mancata nel caso di specie.

3. In accoglimento del ricorso, pertanto, la sentenza impugnata va cassata con rinvio ad altra sezione della CTR dell'Emilia Romagna, che procederà a nuovo esame della controversia, attenendosi al seguente principio di diritto: "nella valutazione a fini fiscali delle manovre sul trasferimento dei prezzi tra società facenti parte di uno stesso gruppo, ed aventi tutte sede in Italia ("transfer pricing" ed. "domestico" o "interno"), va applicato il principio, avente valore generale e dunque non circoscritto ai soli rapporti internazionali di controllo,

stabilito dall'art. 9 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917".

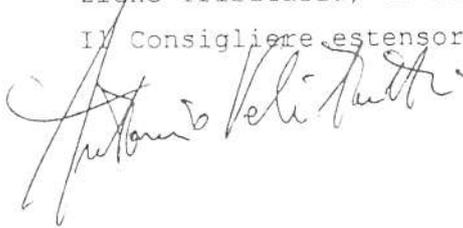
4. Il giudice di rinvio provvederà, altresì, alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

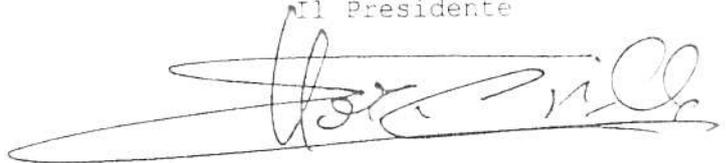
La Corte Suprema di Cassazione;  
accoglie il ricorso; cassa l'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 25.2.2014.

Il Consigliere estensore



Il Presidente



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARAGONA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
L. 16 APR. 2014



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARAGONA