

Giurisprudenza

Valido il volume d'affari del gruppo per stabilire gli omessi ricavi dei servizi

1 Settembre 2021

Legittimo l'operato dell'Ufficio che lo ha utilizzato come chiave di allocazione per la ripartizione dei profitti ritenendolo economicamente più adeguato rispetto alle ore lavorate dai dipendenti

immagine generica illustrativa
Image not found or type unknown

In materia di *transfer pricing*, il metodo transazionale di ripartizione degli utili per la determinazione del valore di

libera concorrenza è utilizzabile in modo altrettanto affidabile rispetto agli altri metodi di determinazione dei prezzi a condizione che, dopo aver accuratamente delimitato la transazione, le chiavi di allocazione selezionate, per le quali rilevano la classificazione contabile dei costi infragruppo e l'esistenza di eventuali differenze, siano conformi per affidabilità dei risultati.

Inoltre, la disciplina del *transfer pricing* deve ritenersi applicabile all'Irap dal periodo d'imposta dal 2008 in avanti perché la legge di Stabilità 2014, che da tale data ne ha determinato l'applicabilità ai fini della determinazione del valore della produzione netta, è norma di interpretazione autentica con efficacia retroattiva.

Questi i principi contenuti nell'ordinanza della Corte di cassazione n. 18436 del 30 giugno 2021.

I fatti

Con due distinti avvisi di accertamento l'Agenzia delle entrate aveva contestato a una multinazionale residente omessi ricavi di vendita derivanti dalla ripartizione dei costi relativi ai servizi infragruppo, svolti dalla società per gli anni 2008 e 2009.

In particolare la società accertata è la *holding* di un gruppo che svolge attività di progettazione e realizzazione di trasformatori elettrici, che fornisce servizi e supporto alle attività produttive commerciali delle relative società consociate estere. Le società residenti all'estero hanno inizialmente svolto l'attività di distribuzione *in loco* dei prodotti e dei relativi servizi per poi

occuparsi delle attività produttive di assemblaggio dei semilavorati.

Il ricorso proposto dalla società avverso gli atti impositivi è stato rigettato *in toto* dalla Commissione tributaria provinciale, la cui sentenza è stata appellata dalla contribuente. La competente Ctr aveva parzialmente accolto le doglianze della società, confermando la decisione di primo grado in merito agli omessi ricavi derivanti dai servizi infragruppo, rimettendo all'Agenzia delle entrate la rideterminazione dell'importo delle sanzioni limitatamente agli addebiti ritenuti legittimi.

Sul punto la società ha quindi proposto ricorso per cassazione lamentando violazione e falsa applicazione dell'articolo 110, comma 7 del Tuir nella parte in cui la pronuncia, nel determinare i costi dei servizi infragruppo, ha ritenuto legittimo l'operato dell'Ufficio che ha utilizzato come chiave di allocazione il volumi d'affari realizzato dalle società del gruppo e non il *driver* delle ore lavorate dai dipendenti amministrativi, usato invece dalla società.

Con ulteriore motivo di doglianza la società ricorrente ha lamentato l'erronea applicazione della disciplina del *transfer pricing* ai fini Irap ai periodi d'imposta 2008 e 2009 perché la norma che ne ha determinato l'applicabilità è successiva.

La Corte di cassazione ha ritenuto infondati entrambi i motivi proposti dalla società e ha respinto il ricorso, condannando la contribuente al pagamento delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle entrate.

Il *transfer pricing* e determinazione del valore di libera concorrenza – La controversia in commento ruota attorno alla materia del *transfer pricing* e al principio del *arm's length* sancito dall'articolo 9 del modello Ocse di Convenzione contro le doppie imposizioni, secondo cui i prezzi e le condizioni praticati in operazioni commerciali o finanziarie tra imprese multinazionali devono riflettere quelli che sarebbero stati praticati in regime di libera concorrenza.

La normativa domestica in tema di *transfer pricing* è contenuta nell'articolo 110, comma 7 del Tuir laddove al primo periodo si legge 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 determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito.*” La norma è stata in ultimo modificata dall'articolo 59 del Dl n. 50/2017 che, per quanto di interesse, ha sostituito il riferimento al “valore normale” con il principio “di libera concorrenza” (*arm's length principle*), di cui al richiamato articolo 9 del modello di convenzione Ocse, nella determinazione del valore delle operazioni tra imprese associate operanti in Stati differenti.

A livello di normativa secondaria il decreto ministeriale del 14 maggio 2018, pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 118/2018, contiene le linee guida per l'applicazione delle disposizioni contenute al comma 7 dell'articolo 110 in materia di prezzi di trasferimento.

Con specifico riferimento ai metodi di determinazione del prezzo di libera concorrenza, oggetto di contenzioso, l'articolo 4 del decreto attuativo prevede una serie di metodi, che possono essere raggruppati in due macro-categorie: (i) metodi tradizionali, basati sull'individuazione e l'analisi di prezzi o margini lordi e (ii) metodi transazionali che fanno riferimento ai margini netti.

In particolare sono metodi di determinazione tradizionali:

1. il metodo del confronto di prezzo: basato sul confronto tra il prezzo praticato nella cessione di beni o nelle prestazioni di servizi resi in un'operazione controllata con il prezzo praticato in operazioni non controllate comparabili
2. il metodo del prezzo di rivendita: basato sul confronto tra il margine lordo che un acquirente in una operazione controllata realizza nella successiva rivendita in una operazione non controllata con il margine lordo realizzato in operazioni non controllate comparabili e
3. il metodo del costo maggiorato: basato sul confronto tra il margine lordo realizzato sui costi direttamente e indirettamente sostenuti in un'operazione controllata con il margine lordo realizzato in operazioni non controllate comparabili

Rientrano, invece, nella categoria dei metodi transazionali:

1. il metodo del margine netto della transazione: basato sul confronto tra il rapporto tra margine netto ed una base di commisurazione appropriata, che può essere rappresentata, a seconda delle circostanze, da costi, ricavi o attività, realizzato da un'impresa in una operazione controllata e il rapporto tra il margine netto e la medesima base realizzato in operazioni non controllate comparabili e
2. il metodo transazionale di ripartizione degli utili: basato sull'attribuzione a ciascuna impresa associata che partecipa ad un'operazione controllata della quota di utile, o di perdita, derivante da tale operazione, determinata in base alla ripartizione che sarebbe stata concordata in operazioni non controllate comparabili.

A livello domestico il metodo di ripartizione degli utili, oggetto di controversia, è delineato all'articolo 2, lettera e) del decreto del 15 maggio 2018.

La decisione

Sulla base di quanto è possibile desumere dal testo dell'ordinanza, il gruppo multinazionale aveva determinato il valore di libera concorrenza dei servizi prestati dalla capogruppo a favore delle società controllate in base al metodo transazionale di ripartizione degli utili ("*Transactional profit split method*"), utilizzando come chiave di allocazione per la ripartizione dei profitti il numero (ore lavorate) dei dipendenti amministrativi.

L'Amministrazione finanziaria, invece, pur ritenendo perfettamente legittimo il metodo utilizzato dalla società controllata per la determinazione del valore di libera concorrenza, ha applicato il *driver* del volume d'affari del gruppo, perché ritenuto maggiormente valido dal punto di vista economico.

Il Collegio di legittimità si è espresso confermando la valenza e l'affidabilità del metodo del *Profit split*, che è utilizzabile in modo altrettanto affidabile rispetto agli altri metodi di determinazione dei prezzi, "*a condizione che, dopo l'accurata delimitazione della transazione, ivi compresa l'analisi funzionale, sia possibile procedere all'identificazione di una forte correlazione tra i costi sostenuti ed il valore aggiunto creato nel corso della transazione e purché le chiavi di allocazione selezionate - per le quali rilevano la classificazione contabile dei costi infragruppo e l'esistenza di eventuali differenze ("high labour-cost country vs. low labour-cost country") - siano conformi ("compliant") per affidabilità dei risultati.*"

Sulla base di tale principio, la Corte di cassazione ha avallato la posizione dei giudici di merito che, in linea con contestazione elevata dall'Ufficio finanziario, ha utilizzato il volume d'affari non perché in astratto prevalente sulla chiave di allocazione utilizzata dalla società contribuente, ma perché ritenuta economicamente più adeguata rispetto al caso concreto.

Pertanto, considerato che spetta comunque alla società contribuente dimostrare il mancato sostenimento dei costi contestati o l'erroneità del calcolo adoperato dall'Ufficio e non avendo questa avanzato ulteriori e valide argomentazioni per adempiere al proprio onere probatorio, le doglianze avanzate in sede di ricorso sono state ritenute infondate.

Transfer pricing e Irap – Nella pronuncia in commento i giudici di legittimità si sono espressi per la prima volta su un altro importante tema, che fino ad oggi è stato dibattuto solo nei gradi di merito e che da tempo divide prassi e dottrina, riguardante la rilevanza temporale della disciplina del *transfer pricing* all'Irap.

Sul tema l'articolo 1, comma 281 della legge n. 147/2013 ha previsto che "*la disciplina in materia di prezzi di trasferimento ... deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP anche per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2007*".

L'Agenzia delle entrate è ferma nel sostenere che si tratti di norma di interpretazione autentica, che consente l'applicazione della disciplina in parola ai fini Irap a partire dal 2008.

Per la prima volta la Corte di cassazione si esprime sul tema sostenendo la tesi dell'Amministrazione finanziaria e affermando a chiare lettere che *"l'art. 1, comma 281, l. n. 147 del 2013, realizza una norma di interpretazione autentica, sicché, come tale, è volta a produrre effetti anche per il passato, consentendo l'applicazione della disciplina di cui all'art. 110, comma 7, t.u.i.r. per i periodi d'imposta dal 2008 in poi."*

A parere del Collegio, infatti, *"il principio di irretroattività non assume rango costituzionale nella materia tributaria (Corte costituzionale, sentenza n. 58/2009), né, in senso contrario, osta il principio di irretroattività stabilito dall'art. 3 dello Statuto del contribuente, la cui deroga è consentita ove espressamente prevista dalla legge, requisito che sussiste anche quando sia espressamente disposta una decorrenza anteriore della norma"*.

In linea con tale orientamento si erano già espresse alcune corti di merito, in particolare la Ctp di Milano con sentenza n. 2386/44/2017, che ha affermato che la Legge di stabilità del 2014 ha carattere di norma di interpretazione autentica e come tale ha efficacia retroattiva (in senso conforme Ctr Puglia n. 2691/7/2017, Ctr Lombardia n. 2473/2018 e 2261/2019).

di

Emiliano Marvulli

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/valido-volume-daffari-del-gruppo-stabilire-omessi-ricavi-dei>