

Sent. n. 11 del 16 marzo 2009 (ud. del 12 dicembre 2008)

della Comm. trib. reg. di Torino, Sezione XXV - Pres. Sorbello, Rel. Michelone

Imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) - Imposta sul reddito delle società (IRES) - Reddito d'impresa - Determinazione - Componenti negativi di reddito - Deducibilità - Transfer pricing - Criterio del valore normale - Adozione - Legittimità Artt. [9](#) e [110](#) (ex [76](#)), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - Onere della prova - Ripartizione - [Art. 2697](#) c.c.

Massima - L'Amministrazione finanziaria non è vincolata ai dati, elementi e valori quali emergono da delibere e sociali o contratti potendo sindacare la congruità dei componenti negativi di reddito, ai fini della relativa deducibilità dal reddito d'impresa, anche ricorrendo al criterio del valore normale ex [art. 9](#) del Tuir. Tuttavia, in ottemperanza al principio dell'onere della prova, compete all'Erario la dimostrazione della sussistenza dei fatti costitutivi della pretesa tributaria fatta valere e, dunque, l'assolvimento della prova degli elementi relativi all'entità dei corrispettivi mediamente praticati nell'ambito del settore di riferimento in rapporto all'attività economica del contribuente.

Svolgimento del processo - 1.1. - L'Agenzia delle entrate, Ufficio di Torino 2, con atto notificato il 4 aprile 2008 per consegna diretta, propose appello avverso la sentenza 8 febbraio 2007 n. 96/07 (depositata in segreteria il 26 febbraio 2007) della Commissione tributaria provinciale di Torino. Notificò l'atto a controparte con raccomandata 27 marzo 2008 (ritirata il giorno successivo) e alla segreteria della Commissione tributaria provinciale per consegna diretta il 4 aprile 2008. Espose di aver, a seguito di verifica generale, notificato a controparte (società operante nel commercio all'ingrosso di abbigliamento ed accessori) processo verbale di constatazione 9 febbraio 2005 prot. .../2005 e quindi, il 23 dicembre 2005, avviso di accertamento n. Illustrò i rilievi mossi in particolare per quanto concerne il non riconoscimento di costi per € 360.943,11 a seguito della rettifica della royalty versata alla società "Promotore srl" per la concessione esclusiva di un marchio, sostenendo rientrare nella casistica del "transfer pricing". Quindi la rettifica di costi (per € 9.572,12) sopportati per operazioni effettuate con soggetti domiciliati in Cipro, paese a fiscalità privilegiata, con violazione dell'[art. 76](#) comma 7/ter del testo unico imposte sui redditi. Si dolse del contenuto della sentenza di primo grado con la quale i giudici accolsero le doglianze del contribuente limitatamente alla prima rettifica per «mancanza del fenomeno di elusione o di evasione fiscale ma - nel caso specifico - di doppia imposizione sul reddito effettivo se si accogliesse il recupero dei

suddetti costi». Sostenne in particolare come l'Amministrazione finanziaria possa valutare, ai fini fiscali, costi e ricavi secondo il normale valore di mercato delle operazione sottese, senza la dimostrazione specifica di un intento elusivo nel comportamento delle parti. Lamentò che stante la genericità delle giustificazioni fornite da controparte l'ente impositore rettificò, per evidenti comportamenti antieconomici, il suddetto costo.

1.2. - M. S.p.a., con atto depositato per consegna diretta il 24 novembre 2008, si costituì in giudizio e propose le proprie controdeduzioni. Sostenne come l'istituto del "transfer pricing", disciplinato dall'art. [76](#) comma 5 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 e posto, dall'Ufficio, a base dei propri rilievi, fosse stato applicato a fattispecie non previste dalla legge, violando in tal modo l'[art. 23](#) della Costituzione. Lamentò che tale criterio di rettifica dei ricavi e dei costi dovesse essere applicato a transazioni economiche intervenute tra soggetti imprenditoriali residenti e non residenti e non a rapporti economici intercorsi esclusivamente tra imprese italiane. Richiamò la giurisprudenza di merito (cfr. Comm. trib. prov. Milano, sez I, sent. 28 ottobre 1997, n. 577). In merito all'applicazione del valore normale delle transazioni sostenne come la determinazione della misura della royalty non fosse stata dall'Ufficio motivata.

All'odierna pubblica udienza udita dal relatore l'esposizione dei motivi del ricorso, sentita la parte presente (Agenzia entrate), che illustra la propria posizione processuale, la Commissione decise il giudizio.

Motivi della decisione - 2.1. - Occorre innanzitutto rilevare come l'avviso di accertamento impugnato reca due distinti rilievi. Il primo relativo alla rettifica dei costi applicando il metodo del "transfer princig". Il secondo relativo alla rettifica fiscale del costo per operazioni commerciali concluse con un soggetto residente a Cipro. E come i giudici di prime cure, condivisi i motivi di doglianza limitatamente al primo rilievo, rigettarono il ricorso per quanto concerne il secondo rilievo. M., non riproponendo sul punto alcuna contestazione, non ha chiesto la riforma della sentenza dei giudici di prime cure e pertanto i costi per operazioni con soggetto residente a Cipro devono ritenersi indeducibili.

2.2. - Il rilievo oggetto di controversia deriva dalla constatazione che sul fatturato M. dell'anno 2003, pari e € 18.047.155,83, venne corrisposta a favore della P. s.r.l., società dello stesso gruppo d'impresa, una royalty del 6 per cento pari a € 1.082.829,35. I verificatori tributari ritennero di applicare, all'operazione descritta, il disposto l'articolo 76, cit., così come interpretato dalla circolare ministeriale 22 settembre 1980, [32](#) secondo cui «per quanto la natura (unicità) del bene trasferito difficilmente consenta il ritrovamento di transazioni comportabili, ciononostante in alcuni casi potrà trovare applicazione uno dei tre criteri base adottati per le cessioni di beni materiali (confronto, rivendita, costo maggiorato)».

Inoltre «in relazione alla difficoltà di enucleare criteri analitici di determinazione del valore normale delle transazioni aventi ad oggetto beni immateriali, considerata l'esigenza di certezza per il contribuente e la necessità di un rapido accertamento per l'Amministrazione, si ritiene opportuna la predeterminazione di "valori normali" da ritenere congrui, in linea di massima e fermo restando quanto detto sopra, alle seguenti condizioni: (...) c) canoni superiori al 5% del fatturato potranno essere riconosciuti solo in casi eccezionali giustificano dall'alto livello tecnologico del settore economico in questione o da altre circostanze» (cfr. circ. cit.). L'Ufficio rettificò pertanto la misura della redevance eccedente il 4 % in quanto «esagerata rispetto al fatturato».

2.3. - Questa commissione relativamente al potere, da parte dell'ente impositore, di verificare la congruità dei costi rispetto ai ricavi fa proprio l'insegnamento della Suprema Corte di Cassazione secondo cui: «rientra nei poteri dell'amministrazione finanziaria (ai fini dell'imposizione sul reddito, sulla base del D.P.R. n. 917 del 1986, [art. 9](#) o di norme particolari, quale quella contenuta nell'art. 75, comma 5, dello stesso D.P.R.) la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrono irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio dell'impresa, con negazione della deducibilità, totale o parziale, di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato. Gli uffici finanziari non sono, pertanto, vincolati ai valori o corrispettivi indicati in delibere sociali o contratti. In materia di imposizione del reddito d'impresa una consolidata giurisprudenza della Corte ha più in generale, riconosciuto il potere dell'amministrazione finanziaria di rettificare componenti negativi del reddito, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, [art. 39](#), comma 1, lett. d), anche in presenza di una contabilità regolarmente tenuta» (Corte di cassazione 30 luglio 2002, [n. 11240](#) e 11 aprile 2008 [n. 9497](#)).

2.4. - Così inquadrata la questione, a giudizio di questo collegio, non vi sono motivi ostativi affinché l'Amministrazione finanziaria applichi, quale misura per la valutazione della congruità dei costi, il criterio del "valore normale" delineato dall'[art. 9](#) del D.P.R. n. 917/86. Infatti: «la norma, sulla "determinazione dei redditi e delle perdite" [di cui al cit. art. 9] prevede al secondo comma che i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in natura siano valutati secondo il normale valore di mercato e fissa una regola analoga per quelli in valuta estera: è evidente che questo criterio non ha un funzione meramente contabile, di indice per riportare in moneta legale gli elementi di reddito espressi in natura o in altra moneta diversa da quella legale, ma assume un preciso valore sostanziale, quello di indicare il criterio di valutazione delle varie componenti, positive e negative del reddito, e perciò, anche dei limiti di ammissibilità delle componenti negative. Illuminante in proposito, sul valore non solo formale,

ma sostanziale del concetto di valore normale è il terzo comma dello stesso articolo che stabilisce che "per valore normale, ... si intende il prezzo o il 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 i servizi sono stati acquistati o prestati, e in mancanza nel tempo e nel luogo più prossimi". Proprio per questo, per i beni ed i servizi soggetti a listini e a tariffe si fa riferimento a questi ultimi (comma terzo/ultima parte), e per quelli trattati in borsa, o in altri mercati similari, ai prezzi ufficiali rilevati in questi mercati (comma quarto, lettere a, e c)» (cfr. Cassazione 24 luglio 2002 [n. 10802](#)).

2.5 - E' pero principio consolidato (Cass., trib.; 13 febbraio 2006, n. 3106; 3 settembre 2004, n. 17841; 24 luglio 2002 [n. 10802](#); 27 dicembre 2001 n. 16198; 30 ottobre 2001 n. 13478) che «nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova ([art. 2697](#) cod. civ.), in ipotesi di accertamento delle imposte sui redditi, spetta:

1) all'amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria azionata (fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile) e;

2) al contribuente l'onere della prova circa l'esistenza a) dei fatti che danno luogo ad oneri e/o a costi deducibili e b) del requisito dell'inerenza degli stessi all'attività professionale o d'impresa del contribuente» (Cassazione 16 maggio 2007 n. 11205)

2.6. - Orbene sulla base dei sopra individuati principi questa commissione ritiene di non accogliere le doglianze dell'appellante, non essendo condivisibile l'interpretazione data dall'Amministrazione finanziaria al criterio del valore normale contenuto nell'[art. 9](#) del DPR 917/1986. Infatti, come detto, 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». Nel caso in giudizio tuttavia non è stato fornito, dall'ente impositore, alcun elemento a dimostrazione dell'entità del corrispettivo normalmente e mediamente praticato per lo sfruttamento del diritto de quo nel settore della distribuzione commerciale d'abbigliamento o, più in generale, nel settore della distribuzione al dettaglio e, di conseguenza, dell'eccessiva misura concretamente concordata dalle parti. Né ha pregio, per questa commissione, il riferimento al contenuto della prassi amministrativa secondo cui: «canoni superiori al 5% del fatturato potranno essere riconosciuti solo in casi eccezionali giustificano dall'alto livello tecnologico del settore economico in questione o da altre circostanze», essendo tale percentuale priva di alcun logico fondamento di carattere

economico ovvero basata su dettagliate e precise analisi condotte nel settore del commercio.

2.7. - Quanto alle spese di lite, considerata la novità della materia, questo collegio ritiene che sussistano giusti motivi per la compensazione tra le parti.

P.Q.M. - LA Commissione tributaria regionale del Piemonte

Sezione XXV

visti gli [artt. 61](#) e 35 D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 e 276, 279 c.p.c.;

conferma

la decisione appellata;

compensa

fra le parti le spese del procedimento.