

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 11954 Anno 2025**

**Presidente: LENOCI VALENTINO**

**Relatore: MACAGNO GIAN PAOLO**

**Data pubblicazione: 07/05/2025**

### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 22062/2022 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa ex lege  
dall'Avvocatura Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

VIROPA IMPORT SRL, con gli avvocati Antonella Castrignanò e  
Brizia Castrignanò

-controricorrente e ricorrente incidentale-

avverso la Sentenza della Commissione Tributaria di II Grado di  
Bolzano n. 8/2022 depositata il 18/03/2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 15/04/2025  
dal Consigliere Gian Paolo Macagno.

### **FATTI DI CAUSA**

1. L'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Bolzano -  
Ufficio Contenzioso e riscossione notificava alla società Viropa  
Import SRL l'atto di contestazione n. TBACOA 100597/2019 in  
relazione all'anno di imposta 2014, con il quale l'Ufficio accertava le  
seguenti violazioni: 1) presentazione della dichiarazione su modello  
non conforme o con dati incompleti, art. 8, comma 1, D.Lgs.  
471/1997, con conseguente applicazione di sanzione nella misura  
del massimo edittale pari ad € 2.000,00; 2) inottemperanza  
all'invito a comparire e a qualsiasi richiesta fatta dagli Uffici o dalla

GdF nell'esercizio dei poteri di verifica e accertamento, art. 11, comma 1 del D.lgs. 471/1997, con conseguente applicazione della sanzione nella misura del massimo edittale pari ad € 2.000,00.

2. Le violazioni rilevate erano determinate dal fatto che l'Ufficio, dopo aver appurato che la società Viropa Import SRL avesse effettuato transazioni commerciali di elevato importo soggette alla disciplina del *transfer pricing* con la società Viropa GmbH, con sede in Austria, non avesse compilato il quadro della dichiarazione dei redditi (RIGO RS 42/RS 106) e non avesse inoltre ottemperato correttamente all'invito dell'Ufficio ai sensi dell'art. 32 del d.p.r. 600/1973, con il quale veniva chiesta alla società diversa documentazione, tra cui la documentazione contabile relativa alla Viropa GmbH, limitandosi a consegnare all'Ufficio il proprio bilancio d'esercizio per l'anno 2014, e il proprio partitario clienti-fornitori concernente la Viropa GmbH con relative fatture emesse e ricevute. In considerazione dell'elevato ammontare delle transazioni poste in essere con la Viropa GmbH, l'Ufficio irrogava le sanzioni nella misura massima.

3. Avverso il predetto atto di contestazione la società ricorreva avanti alla Commissione tributaria di I grado di Bolzano, eccependo: i) la violazione dell'art. 51 del DPR 633/1972 e dell'art. 32 del DPR 600/1973, nonché dell'art. 110, comma 7, del DPR 917/1986, allegando di avere ottemperato alla richiesta dell'Ufficio in relazione alla documentazione contabile di propria competenza; ii) la violazione dell'art. 110, comma 7, DPR 917/1986 e dell'art. 2 del D.M. 14.5.2018, deducendo che l'Ufficio non aveva provato il requisito del controllo e la sussistenza di operazioni infragruppo ad un prezzo al di sotto dei valori di mercato.

4. La Commissione di primo grado accoglieva il ricorso della società contribuente.

5. Quindi, con la sentenza n. 74/2021, depositata in data 22 ottobre 2021, la CT di II grado di Bolzano rigettava l'appello

dell'Ufficio, ritenendo che l'Amministrazione non avesse provato la relazione di controllo sussistente tra le società e che, quindi, le sanzioni irrogate con l'atto di contestazione fossero illegittime.

6. Avverso la predetta sentenza ricorre, con unico motivo, l'Agenzia delle entrate.

7. Resiste la società con controricorso e ricorso incidentale condizionato sorretto da unico motivo.

8. In data 25/03/2025 il Pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore generale dott. Michele Di Mauro ha depositato requisitoria scritta, chiedendo accogliersi il ricorso principale e dichiararsi inammissibile il ricorso incidentale condizionato.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con l'unico motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 110, comma 7, del d.P.R. n. 917/1986, del d.m. 14 maggio 2018 e degli artt. 8, comma 1, e 11, comma 1, del d.lgs. n. 471/1997, per avere la Commissione Tributaria di II Grado di Bolzano ritenuto che nella specie non fosse configurabile un rapporto di controllo tra la società contribuente Viropa Import SRL e altra società del gruppo con sede in Austria (Viropa GmbH), in quanto tra le stesse non era ravvisabile una relazione di controllo rilevante ai sensi dell'art. 2 del d.m. 14 maggio 2018, norma, questa, aderente alla definizione di controllo della disposizione primaria di cui all'art. 2359 cod. civ.

1.1. Sostiene l'Agenzia delle Entrate che, per tale parte, la sentenza impugnata non è condivisibile, essendo sufficiente, ai fini dell'applicazione della disciplina del *transfer pricing*, anche una situazione di controllo indiretto e/o potenziale, che nella specie era stata provata, visto che la società contribuente e quella estera avevano gli stessi soci, facenti capo alla medesima famiglia, e in

considerazione del fatto che Viropa Import SRL era l'unica cliente italiana di Viropa GmbH.

2. Il motivo è fondato.

3. Come è noto, la disciplina sul *transfer pricing* di cui all'art. 110, comma 7, Tuir si prefigge l'obiettivo di evitare ingiustificate erosioni dell'imponibile delle aziende, le quali potrebbero spostare profitti in uno Stato a regime fiscale più conveniente, manipolando artificialmente i prezzi ai quali avvengono gli scambi con società appartenenti allo stesso gruppo e residenti in quello Stato. Pertanto, ai fini fiscali, le operazioni tra imprese associate, di cui una non residente nel nostro Paese, si considerano sempre effettuate al valore normale e non al prezzo concordato tra le parti, con la conseguenza che l'impresa italiana che non abbia operato con prezzi conformi al loro "valore normale" è tenuta a effettuare le opportune rettifiche nella dichiarazione dei redditi.

3.1. A tal fine l'art. 110, comma 7, Tuir, nel testo applicabile *ratione temporis*, stabilisce 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 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».

3.2. L'art. 110, comma 7, Tuir non fornisce una definizione di controllo diretto o indiretto ritenuto rilevante ai fini della sua applicazione.

Tuttavia, a tale riguardo, la Circolare n. 32 del 22/09/1980 del Ministero della Finanze, ripresa anche nella più recente Risoluzione n. 18/E/2005 rileva una nozione di controllo che comprende ipotesi di "influenza economica", anche solamente potenziale, quali: «a) vendita esclusiva di prodotti fabbricati dall'altra impresa; b) impossibilità di funzionamento dell'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'altra impresa (fattispecie comprensiva delle *joint ventures*); c) diritto di nomina dei membri del consiglio di amministrazione o degli organi direttivi della società; d) membri comuni del consiglio di amministrazione; e) relazioni di famiglia tra le parti; f) concessione di ingenti crediti o prevalente dipendenza finanziaria; g) partecipazione da parte delle imprese a centrali di approvvigionamento o vendita; h) partecipazione delle imprese a cartelli o consorzi, in particolare se finalizzati alla fissazione di prezzi; i) controllo di approvvigionamento o di sbocchi; l) serie di contratti che modellino una situazione monopolistica; m) in generale tutte le ipotesi in cui venga esercitata potenzialmente o attualmente un'influenza sulle decisioni imprenditoriali».

3.3. Giova ancora rilevare che la CTR ha invocato, a conforto delle proprie conclusioni, il D.M. 14 maggio 2018, emanato in base alla delega contenuta nel comma 7 dell'art. 110 del TUIR, come modificato dall'art. 59, comma 1, D.L. 24 aprile 2017, n. 50, che contiene le Linee Guida per l'applicazione delle disposizioni in materia di *transfer pricing*. La sopravvenuta disciplina, peraltro, adottando una formulazione coincidente con quella del Modello OCSE, ha definito la nozione di "imprese associate" (complementare a quella di "imprese indipendenti") e ha, per quanto qui interessa, richiamato la nozione di controllo mediante

partecipazione, diretta o indiretta, dello stesso soggetto nella gestione, nel controllo o nel capitale.

4. Per quanto osservato, deve quindi darsi continuità all'orientamento, affermato da questa Corte, secondo cui «In tema di determinazione del reddito d'impresa, il controllo di cui all'art. 110, comma 7, del d.P.R. n. 917 del 1986, alla luce delle specifiche finalità antielusive della disciplina fiscale del "transfer pricing", non coincide con quello di cui all'art. 2359 c.c., che, difatti, non è espressamente richiamato, ma si estende ad ogni ipotesi d'influenza economica potenziale o attuale desumibile da singole circostanze, tra cui, ad esempio, la vendita esclusiva, da parte di un'impresa, dei prodotti dell'altra o l'impossibilità di funzionamento di un'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'altra» (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8130 del 22/04/2016).

In applicazione di tale principio, la giurisprudenza successiva ha ritenuto configurabile una situazione di controllo rilevante ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 110, comma 7, Tuir nel caso in cui una società abbia la capacità di influenzare le strategie economiche e commerciali di un'altra, situazione, questa, desumibile da singole circostanze, tra cui, ad esempio, la partecipazione degli stessi soci a due società a ristretta base partecipativa (Cass. 24 marzo 2021, n. 8176; v. anche Cass. 27 aprile 2021, n. 11053), ovvero la vendita esclusiva, da parte di un'impresa, dei prodotti dell'altra o l'impossibilità di funzionamento di un'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'altra (Cass. 17 maggio 2022, n. 15668; v. anche Cass. 5 marzo 2024, n. 5859).

5. Con l'unico motivo di ricorso incidentale condizionato la società contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la «violazione e/o falsa applicazione art. 51 d.p.r. 633/72 e art. 32 dpr 600/73; violazione e/o falsa applicazione dell'art. 110, co. 7 TUIR».

5.1. Il motivo è inammissibile.

5.2. Questa Corte sul punto ha chiarito che la parte totalmente vittoriosa in appello è legittimata a proporre ricorso incidentale nell'ipotesi in cui intenda riproporre in cassazione l'eccezione del giudicato interno. In tutti gli altri casi, invece, è priva di interesse processuale al ricorso, ove, peraltro, con riferimento alle domande od eccezioni espressamente non accolte dal giudice di merito, può proporre ricorso incidentale condizionato all'accoglimento, almeno parziale, del ricorso principale, giacché in tale ipotesi, per effetto della cassazione della sentenza impugnata, viene meno la sua posizione di parte del tutto vittoriosa, sorgendo, in tal modo, l'interesse all'impugnazione. Invece, per le domande o eccezioni non esaminate, o ritenute assorbite dal giudice di merito, non è ammissibile neppure il ricorso incidentale condizionato, in quanto sul punto non è stata pronunciata alcuna decisione, sicché l'eventuale accoglimento del ricorso principale comporta pur sempre la possibilità di riesame nel giudizio di rinvio di dette domande o eccezioni (Cass. 10/06/2008, n. 15362, Cass. 26/01/2006, n. 1691, Cass. 08/11/2022, n. 32897).

6. In conclusione, il ricorso principale va accolto ed il ricorso incidentale condizionato va dichiarato inammissibile, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso principale, dichiara inammissibile il ricorso incidentale condizionato, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 15/04/2025.

Il Presidente

Valentino Lenoci

Corte di Cassazione - copia non ufficiale