

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10438 Anno 2025

Presidente: CRUCITTI ROBERTA

Relatore: CRIVELLI ALBERTO

Data pubblicazione: 22/04/2025

OBBLIGHI DOCUMENTALI
TRASFER PRICING

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato;
- ricorrente -

contro

CNH INDUSTRIAL N.V., sedente in Amsterdam, con stabile
organizzazione in Torino, in persona del legale rappresentante, in
qualità di consolidante nonché **FPT INDUSTRIAL S.P.A.**, sedente
in Torino, in persona del legale rappresentante, in qualità di
consolidata, entrambe con avv. Luciano Bonito Oliva e Luisa
Marrazzo;

- controricorrente e ricorrente in via incidentale -
avverso la sentenza della CTR del Piemonte, n. 524/22 depositata il
27 aprile 2022.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 6
marzo 2025 dal consigliere Alberto Crivelli.

Si dà atto che il Sostituto Procuratore generale Alessandro Pepe ha
concluso per l'accoglimento del primo motivo di ricorso con
assorbimento dei restanti e il rigetto del ricorso incidentale.

RILEVATO CHE

1.L'Agenzia delle entrate riprendeva a tassazione redditi a seguito del disconoscimento di costi, e soprattutto per maggiori ricavi, nonché un maggior "valore della produzione" a fini IRAP, il tutto con riferimento all'anno d'imposta 2013. Ne derivava maggior IRES per € 3.514.901; maggior IRAP per € 4.335 e maggior IVA per € 522.160.

Tanto derivava dallo scostamento in varie operazioni intercompany rispetto al valore normale; dal disconoscimento di costi per il personale dipendente; dalla mancata produzione di documenti in ordine all'uscita a titolo definitivo di merci vendute in territorio comunitario.

Quanto alle sanzioni, esse non venivano applicate con riguardo ai rilievi inerenti rettifiche derivanti da contestato *transfer pricing*.

Per il resto le stesse veniva applicate alla luce del d.lgs n. 471/1996 come modificato a partire dal 1° gennaio 2016.

La CTP accoglieva i ricorsi proposti dalle società (rispettivamente consolidante e consolidata), ritenendo che mentre nel Documento Nazionale erano individuate le transazioni infragruppo per documentarne la conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi, l'Ufficio si era limitato a un'analisi parziale e superficiale, senza considerare quindi che alcune delle transazioni erano al di sotto della soglia critica di rilevanza, mentre per altre le società avevano dimostrato essere state influenzate da circostanze specifiche e peculiari del mercato. Per l'IVA, infine, si riteneva che la produzione della bolletta doganale confermata dal sito dell'Agenzia delle Dogane fosse sufficiente a far ritenere illegittima la ripresa.

La CTR, adita dall'Ufficio in sede d'appello, confermava la prima sentenza, tranne quanto all'IVA non avendo riconosciuto alcun valore di prova dell'uscita della merce alla "schermata" del sito dell'Agenzia, mancando il messaggio elettronico relativo.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso in cassazione affidato a tre motivi, mentre le contribuenti resistono a mezzo di controricorso ed al contempo propongono ricorso incidentale basato su un motivo e comunque riproponendo le questioni rimaste assorbite nel giudizio di merito.

Le stesse hanno da ultimo depositato memorie illustrative.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo del ricorso principale si deduce motivazione parvente della sentenza d'appello.

2. Col secondo motivo del ricorso principale si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 110, comma 7 e 9, TUIR, nonché 2697, 2727 e 2729, cod. civ., ritenendosi che i giudici d'appello abbiano del tutto trascurato l'onere della prova incombente sul contribuente.

3. Col terzo motivo del ricorso principale si deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 110 TUIR e 2697, cod. civ., laddove i giudici d'appello hanno frainteso la portata della disciplina interna anche alla luce delle Linee Guida OCSE.

4. Pregiudizialmente deve affrontarsi la questione inerente l'eccezione giudicata interna in ordine alla ripresa IRAP.

4.1. L'eccezione è infondata dal momento che la sentenza impugnata ha ritenuto legittime entrambe le riprese IRES/IRAP (rilievo n. 1/IRES, rilievo 1/IRAP, cfr. verbale l'accertamento) e dalla formulazione del ricorso non si ricava affatto la volontà di limitare la censura di inesistenza della motivazione – né delle altre censure - alla sola ripresa IRES; rispetto alla quale, d'altro canto, è pacifico che la ripresa IRAP sia «speculare». Anzi espressamente la difesa erariale fa riferimento alla ritenuta illegittimità della decisione adottata dalla CTR sia con riferimento all'IRES che all'IRAP alla penultima pagina del ricorso.

5. Venendo allora al primo motivo del ricorso principale, è noto che si ha motivazione parvente allorché dalla stessa non sia possibile

ricostruire l'iter logico seguito dal giudice oppure ove la stessa sia caratterizzata da invincibile contraddizione.

Nella specie il vizio in esame risulta solo parzialmente fondato.

Infatti, è anzitutto chiaro che la CTR ha ritenuto che alcune delle operazioni presentavano delle peculiarità tali da non essere riconducibili all'intervallo di libera concorrenza, mentre per altre ha ritenuto che, trattandosi di operazioni di "poca materialità" (in quanto inferiori ad € 5 milioni, come tali incidenti sui ricavi sociali per meno dell'un per cento), in base alle Linee Guida OCSE erano esenti dall'onere di documentazione ivi previsto.

Orbene se sotto il secondo profilo le indicazioni fornite dalla CTR consentono di comprendere l'iter logico, sotto il primo profilo l'individuazione della *ratio decidendi* rimane totalmente occultata e quindi affidata al più a mere congetture. Invero non si ha il minimo riferimento a quali siano le giustificazioni addotte, sapendosi solo che esse dovrebbero ricavarsi dal corposo Documento Nazionale, senza alcun riferimento a specifiche parti d'esso, ovvero a punti o parti delle difese delle ricorrenti.

Insomma, il vago e generico riferimento operato dai giudici d'appello impedisce la ricostruzione dell'iter logico e ciò determina l'invalidità sul punto dell'impugnata sentenza.

6. I due restanti motivi possono essere esaminati congiuntamente, e sono fondati.

A seguito dell'accoglimento del primo motivo, qui viene in rilievo esclusivamente il rilievo relativo alle operazioni che, secondo la CTR, le ricorrenti non erano tenute a documentare.

Ed è vero che le Linee guida citate consentono, entro certi limiti, rimettendone di principio la determinazione ai singoli ordinamenti, di esimere i contribuenti dagli obblighi documentali configurati dalle linee stesse.

Resta però pur sempre l'obbligo immanente, stabilito sia dal modello di convenzione OCSE, sia dalla disciplina interna (artt. 9 e

110 TUIR) del rispetto della libera concorrenza e dunque della necessaria rispondenza dei prezzi applicati nelle operazioni *intercompany* a quelli di mercato, salvo semmai giustificazioni attinenti a finalità di gruppo, che nella specie non formano oggetto della controversia.

Tanto è dimostrato dalle stesse linee guida che, dopo aver stabilito appunto che “Not all transactions that occur between associated enterprises are sufficiently material to require full documentation in the local file.(...) Thus, jurisdictional transfer pricing documentation requirements based on Annex II to Chapter V of these Guidelines should include specific materiality thresholds that take into account the size and the nature of the local economy, the importance of the MNE group in that economy, and the size and nature of local operating entities, in addition to the overall size and nature of the MNE group.

Measures of materiality may be considered in relative terms (e.g. transactions not exceeding a percentage of revenue or a percentage of cost measure) or in absolute amount terms (e.g. transactions not exceeding a certain fixed amount). Individual jurisdictions should establish their own materiality standards for local file purposes, based on local conditions...» (Non tutte le transazioni che avvengono tra imprese associate sono sufficientemente rilevanti da richiedere una documentazione completa nel fascicolo locale. (...) Pertanto, i requisiti giurisdizionali in materia di documentazione in materia di prezzi di trasferimento basati sull'allegato II al capo V dei presenti orientamenti dovrebbero includere soglie di rilevanza specifiche che tengano conto delle dimensioni e della natura dell'economia locale, dell'importanza del gruppo multinazionale di imprese in tale economia e delle dimensioni e della natura delle entità operative locali, oltre alle dimensioni e alla natura complessive del gruppo multinazionale di imprese. Le misure di rilevanza possono essere

considerate in termini relativi -ad esempio, operazioni che non superano una percentuale dei ricavi o una percentuale dei costi - o in termini assoluti - ad esempio, operazioni che non superano un determinato importo fisso. Le singole giurisdizioni dovrebbero stabilire i propri standard di materialità ai fini dei file locali, sulla base delle condizioni locali...”) >>, chiariscono però che, se « A number of jurisdictions have introduced in their transfer pricing documentation rules simplification measures which exempt small and medium size enterprises (SMEs) from transfer pricing... », « However, SMEs should be obliged to provide information and documents about their material cross-border transactions upon a specific request of the tax administration in the course of a tax examination or for transfer pricing risk assessment purposes» («Diversi ordinamenti hanno introdotto nella loro documentazione sui prezzi di trasferimento norme di semplificazione che esentano le piccole e medie imprese (PMI) dai prezzi di trasferimento... «Tuttavia, le PMI dovrebbero essere obbligate a fornire informazioni e documenti sulle loro operazioni transfrontaliere rilevanti su richiesta specifica dell'amministrazione fiscale nel corso di una verifica fiscale o ai fini della valutazione del rischio di prezzi di trasferimento”).

Come si vede anche quando singoli ordinamenti hanno stabilito degli “sgravi” documentali in favore (peraltro) di piccole o medie imprese (SME), tuttavia “esse dovrebbero essere obbligate a fornire informazioni e documenti...su specifica richiesta dell’autorità nell’ambito di una verifica fiscale o comunque per valutare il rischio di transfer pricing”.

Anche in tali casi dunque non basta al contribuente, in caso di verifica e riscontro da parte dell’Amministrazione, di scostamento dal prezzo di mercato, asserire l’esenzione dall’obbligo di puntuale documentazione nei termini che si sono visti, ma si afferma l’onere per il contribuente di dimostrare di aver rispettato il principio di

libera concorrenza al momento in cui è stato fissato il prezzo di trasferimento, nonché di confermare tale risultato al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi. Solo all'esito della produzione di documenti ed informazioni in tal senso spetterà all'Amministrazione Finanziaria il compito di analizzare gli stessi e di sollevare eventuali criticità in merito a quanto riportato e alle conclusioni ivi raggiunte. Insomma, in nessun caso ci si può esimere, sulla base di richieste dell'autorità fiscale, dal fornire informazioni in merito alle *policy* sui prezzi adottati nelle operazioni *intercompany* che poi potranno consentire di effettuare i necessari riscontri, e ciò in quanto, come già ricordato, non esiste un principio di esenzione dal rispetto del principio di concorrenza.

7. Venendo al motivo del ricorso incidentale, con esso si denuncia, con riferimento alla ripresa I.V.A., che vede soccombenti in appello le contribuenti, violazione degli art. 8, d.p.r. n. 633/1972 e 796-quinquies-bis del codice doganale UE reg. n. 2454/1993I in combinato disposto con l'art. 2967 cod. civ.

7.1. Il motivo attiene alla cessione del 5 novembre 2013, per la quale l'Agenzia afferma di non avere rinvenuto documentazione idonea a dimostrare l'uscita a titolo definitivo delle merci vendute dal territorio comunitario. Le Società in proposito, pur facendo valere un vizio di violazione di legge, tendono a contestare un accertamento in fatto compiuto dalla CTR in ordine alla valutazione del valore probatorio della schermata del sito dell'Agenzia delle Dogane, ed alla contestuale mancanza di prova in ordine al messaggio elettronico "risultati di uscita" attestante la conclusione dell'operazione».

Infatti secondo le ricorrenti «qualsiasi prova che provenga dalla pubblica amministrazione deve essere considerata un valido elemento istruttorio con la conseguenza che – al fine di dimostrare l'avvenuta esportazione – assume rilevanza anche la schermata»; e ancora, «la circostanza che l'informazione relativa al movimento

della merce sia stata "cancellata" non implica affatto la mancata uscita della merce dal territorio doganale, essendo verosimile che la merce - a seguito dell'avvenuta presentazione della dichiarazione doganale .. - sia transitata presso l'Ufficio di esportazione di Torino ai fini del suo trasporto al di fuori del territorio comunitario».

Orbene appare fin troppo evidente come tali rilievi si appuntino su un accertamento di fatto volto ad offrire una differente lettura del materiale probatorio presente, per cui il motivo è inammissibile in questa sede di legittimità.

8. Al postutto il ricorso principale dev'essere accolto e, inammissibile quello incidentale, la sentenza dev'essere cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, che provvederà altresì alla liquidazione delle spese di lite.

Con riferimento al ricorso incidentale, sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. 24 dicembre 2012, n. 228, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso principale, nei termini di cui in motivazione, e dichiarato inammissibile il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, che, in diversa composizione, provvederà altresì alla liquidazione delle spese di lite.

Con riferimento al ricorso incidentale, sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 6 marzo 2025

Il Presidente

(Roberta Crucitti)

Corte di Cassazione - copia non ufficiale