

Civile Ord. Sez. 5 Num. 18058 Anno 2025

Presidente: CARRATO ALDO

Relatore: CRIVELLI ALBERTO

Data pubblicazione: 03/07/2025

TRANSFER 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

DOMORI S.P.A., corrente in None e **GRUPPO ILLY S.P.A.**,
corrente in Roma, entrambe in persona del rispettivo legale
rappresentante, con l'avv. Eugenio Della Valle;

- controricorrente -

Avverso la sentenza n. 229/2024 resa dalla Corte di giustizia
tributaria di secondo grado del Piemonte e depositata in data 7
maggio 2024.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22
maggio 2025 dal consigliere Alberto Crivelli.

RILEVATO CHE

1. Con apposito avviso l'Agente delle entrate accertava a carico
delle contribuenti DOMORI S.P.A. e GRUPPO ILLY S.P.A., la prima
aderente al consolidato della seconda, maggior reddito (anno
d'imposta 2015) derivante dall'applicazione del valore normale di
cessione di merci in favore della Agriland S.A.M. (Société Anonime

Monegasque). In particolare, in applicazione del disposto di cui all'art. 110 TUIR, l'Agenzia individuava un rapporto di controllo della Agriland da parte della Domori, e dunque sostituiva ai prezzi applicati il valore normale, in virtù della disciplina *pro tempore* applicabile in tema di *transfer pricing* (art. 110, comma 7, TUIR).

In entrambi i gradi del giudizio di merito l'Agenzia risultava soccombente, e quindi essa ha proposto ricorso in cassazione affidato a due motivi; le contribuenti hanno resistito a mezzo di controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo mezzo l'Agenzia denuncia violazione dell'art. 110, comma 7, TUIR, 2, d.m. Finanze 14 maggio 2018, 2359, cod. civ., 11 Preleggi e 1, comma 2, l. n. 212/2000.

Con tale mezzo la difesa erariale imputa alla sentenza di secondo grado di essere incorsa nella dedotta violazione in relazione alla nozione di controllo rilevante ai fini della normativa fiscale, ed in particolare dell'art. 110 TUIR.

Intanto la stessa sostiene che le modifiche recate all'art. 110 TUIR dall'art. 59, l. n. 50/2017, non avrebbero efficacia retroattiva, essendo state oggetto di integrazione da parte del d.m. 14 maggio 2018, portante linee guida per l'applicazione della nuova disposizione.

In ogni caso, il riferimento alla nozione di controllo rilevante ai fini del disposto di cui all'art. 2359 cod. civ., assunta come utilizzabile dai giudici d'appello anche in settore fiscale, non sarebbe rispondente al diritto vivente. Osservato che in materia fiscale manca una disciplina unitaria di "controllo", la difesa erariale richiama la sent. n. 8130/2016, in virtù della quale ai fini dell'art. 110 cit., la nozione di cui all'art. 2359 cod. civ. sarebbe "troppo limitativa sia sotto il profilo soggettivo sia sotto quello oggettivo".

In particolare "un concetto di controllo circoscritto a vincoli contrattuali od azionari risulta troppo riduttivo, non permettendo di

sconfinare in considerazioni di fatto di carattere meramente economico essenziali per disciplinare un fenomeno fiscale come quello del *transfer pricing*".

Dunque, richiamando in proposito la sentenza n. 15688/22 sempre di questa Corte, il controllo dovrebbe intendersi come "ogni ipotesi d'influenza economica, potenziale o attuale, desumibile da singole circostanze," per cui "non può non tenersi conto, nell'interpretazione della norma, (...) dell'esigenza di assegnare alla stessa un tasso di elasticità che la renda capace di attagliarsi alle varie ipotesi in cui possa apprezzarsi l'influenza di un'impresa sulle decisioni imprenditoriali di un'altra".

1.1. Osserva, anzitutto, il collegio come la sentenza impugnata sostiene non tanto la retroattività della nuova disciplina recata dalla modifica dell'art. 110 TUIR, quanto piuttosto la sua non innovatività, per cui sarebbe pienamente applicabile la disciplina secondaria, tra cui il citato d.m. del 2018, che ritiene esprimere null'altro che principi già propri della precedente prassi e della pregressa giurisprudenza.

Sostiene la ricorrente che la pronuncia si contraddice, laddove ritiene che il d.m., richiamando la nozione di controllo di cui all'art. 2359 cod. civ., contrasterebbe con la precedente giurisprudenza, ed in particolare con la pronuncia di questa Corte n. 8130/2016, sopra citata e richiamata dalla difesa erariale.

Detto ciò, secondo il giudice del merito il rapporto di influenza dominante ai sensi dell'art. 2359 cod. civ. si estrinsecerebbe nel potere di un soggetto nei confronti di un altro di "garantire l'esercizio di un'influenza gestionale e strategica sulla complessiva attività d'impresa", pertanto piuttosto sulla base della stabile influenza economica - nozione propria del precedente dato normativo e della giurisprudenza formatasi sulla base di esso - che su un'influenza dominante qualificata in base alla nuova disciplina (ed a quanto sancito in materia civile dall'art. 2359 cod. civ.).

Infatti, deve rimarcarsi come in realtà la disciplina rinveniente dall'applicazione del nuovo testo dell'art. 110, comma 7, TUIR, come integrata dal d.m. 14 maggio 2018, è ben più specifica.

Essa, infatti, stabilisce che si ha controllo attraverso "la partecipazione per oltre il 50 per cento nel capitale, nei diritti di voto o negli utili oppure" attraverso l'esercizio di "influenza dominante sulla gestione di un'altra impresa sulla base di vincoli azionari o contrattuali" (art. 2, n.2 del d.m., ridondando così quasi letteralmente il disposto dell'art. 2359 cod. civ., salvo ovviamente il riferimento generale all'impresa anziché al solo imprenditore collettivo).

Orbene questa Corte ribadisce l'efficacia non retroattiva della novella all'art. 110, comma 7, TUIR, recato dalla l. n. 50/2017 e integrata dal d.m. 14 maggio 2018, come implicitamente già ricavabile dalla decisione di questa Corte n. 15688/22 (che in fattispecie inerente all'anno d'imposta 2010 ha ritenuto l'applicabilità del previgente testo), in quanto indubbiamente la nuova disciplina ha portata innovativa laddove a mezzo della disciplina integrativa stessa sostituisce al criterio più elastico proprio della precedente disciplina uno vincolato ai medesimi presupposti previsti dall'art. 2359 cod. civ., pur riferiti in genere alle imprese.

Tuttavia, appare evidente nella specie non solo che la CGT di 2^o grado, nonostante la propria affermazione di principio, abbia fatto proprio un criterio del tutto compatibile con quello della stabile influenza economica proprio della pregressa disciplina, sulla base di quanto sopra applicabile *ratione temporis*, ma poi in concreto abbia applicato quest'ultimo piuttosto che procedere alla verifica dei requisiti di una influenza dominante a mente del citato d.m.

Invero la CGT di 2^o grado passa ad accertare in fatto l'assenza di qualsiasi rilevanza delle circostanze sintomatiche allegate

dall'ufficio ed a valutare elementi di per sé non rilevanti ai fini dei criteri stabiliti dalla nuova disciplina.

In altri termini, la pronuncia non tanto risolve la questione sulla base dei sintomi indicati dall'ufficio come disvelatori dell'insussistenza nella specie della situazione di influenza alla luce del principio astrattamente individuato dalla medesima (il controllo rilevante ai sensi dell'art. 2359 cod. civ.), ma nega proprio alla radice la rilevanza di tali sintomi, che appunto sarebbero rilevanti per la determinazione di una mera influenza economica stabile.

In particolare, la CGT di 2° grado: 1) ritiene che la comunanza fra le due società di due consiglieri (Bardini e Degrassi) non sia accompagnata dalla sussistenza di concrete iniziative gestorie che avrebbero portato alla sudditanza economica di Agriland; 2) rileva che quest'ultima non si occupa esclusivamente o prevalentemente della distribuzione dei prodotti Domori; 3) a fronte dell'eccezionale mancata attivazione dei rimedi contrattuali (risoluzione) previsti per la violazione della fornitura minima e della comunicazione dei dati di vendita, rileva come l'ufficio non contesti la difesa della controparte per cui tutto ciò sarebbe dipeso dall'insufficiente produzione di Domori, con rilevanti costi di impianto che giustificherebbero i risultati negativi di questa; 4) rileva che l'ufficio neppure avrebbe contestato i dati forniti dalla controparte per cui la Agriland ha un'attività trentennale di distribuzione caratterizzata da un'importante rete di fornitori e clienti, distribuisce prodotti di alta qualità italiani e stranieri, dispone di ampie strutture logistiche e di personale, specificate in sentenza.

E' pur vero che a chiusura di tale esame la CGT di 2° grado osserva come "Risulterebbe quindi non dimostrata l'esistenza di vincoli azionari o contrattuali", ma subito dopo aggiunge significativamente "o anche solo ad una stabile influenza economica, ovviamente diversa ed ulteriore dalla mera

appartenenza al medesimo gruppo, rilevante per l'applicazione dell'art. 110, comma 7, TUIR".

Sulla base di tale ricostruzione la parte del motivo proposto dalla difesa erariale – basata sulla natura non retroattiva della novella all'art. 110 cit. e, quindi, sull'applicabilità alla presente fattispecie della nozione di "controllo" propria del testo originario della citata disposizione - risulta infondata in quanto, in fatto, i giudici d'appello si sono pienamente conformati all'obbligo di accertare la sussistenza di una stabile influenza economica.

Né la sentenza può essere censurata, come pure prospettato con il motivo proposto, per aver erroneamente sussunto la fattispecie esigendo la prova da parte dell'ufficio non solo della mera "potenzialità" dell'influenza economica, ma anche della sua "concretezza".

Ciò sia perché la CGT si è uniformata al criterio di verifica sul piano specifico circa la sussistenza o meno dell'influenza in parola, nei termini che si sono visti, sia perché la stessa ha condotto l'indagine anche con riferimento al complesso dell'attività dell'azienda assunta come influenzata, non limitandosi alle osservazioni in ordine all'assenza di "concreti" indizi circa iniziative gestorie denuncianti la sudditanza della Agriland a mezzo dei due amministratori in comune.

Tutto ciò, del resto, a fronte dell'indubbio onere probatorio, gravante sull'Amministrazione, di dimostrare la sussistenza dell'effettiva stabile influenza economica di una società sull'altra.

Per il resto le osservazioni della difesa erariale sono tutte tese ad una revisione dell'accertamento in fatto compiuto dal giudice d'appello che non può certo essere oggetto del presente giudizio di legittimità.

2. Col secondo mezzo si denuncia il vizio di motivazione apparente per non avere i giudici d'appello preso in considerazione l'esistenza dei presupposti della disciplina del *transfer pricing* anche a voler

ritenere la natura retroattiva della disciplina recata dalla l. n. 50/2017.

2.1. Il motivo è assorbito dalle considerazioni e dall'esito dell'esame di quello precedente.

3. In definitiva, il ricorso deve essere respinto, con aggravio di spese in capo all'Amministrazione soccombente.

Nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, non sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.p.r. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non potendo tale norma trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (cfr. Cass., 29/01/2016 n. 778).

P. Q. M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite che liquida in € 5.700,00 oltre rimborso forfettario nella misura del 15% dell'onorario, ed oltre i.v.a. e c.p.a. se dovute, ed esborsi per € 200,00.

Così deciso in Roma, il 22 maggio 2025