Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

47/48

11 dicembre 2017

Inerenza dei **costi infragruppo**

Coperture di *fair value* e regime fiscale degli **strumenti derivati**

IVA sui servizi ausiliari nei **settori bancario e assicurativo**

Patto di famiglia: esente da imposta sulle successioni anche il socio accomandante minoritario

Riforma del **Terzo settore**: gli enti religiosi

Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte tra interessi erariali e autonomia negoziale dei contribuenti

L'Agenzia delle entrate nega la compensazione dei crediti con **debiti d'imposta accollati**

Estinzione delle società e tutela della legittima pretesa fiscale

Scambio di informazioni UE: nuovi obblighi di trasparenza per intermediari e professionisti

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco
in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale il fisco a soli 12,00 euro in più.

SCARICA GRATIS LA APP
edicola professionale

Contiene I.P.

Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.
Rivista settimanale - Anno XLI

ISSN 1124-9307

Cod. 218121
Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

RIVISTA il fisco **RINNOVO 2018**

La dottrina più ricca, le firme più autorevoli. Un altro anno con te.

Rinnova il tuo abbonamento a il fisco!
Avrai in più la straordinaria opportunità di ricercare la dottrina di tuo interesse **in oltre 2.500 libri** pubblicati da Wolters Kluwer.

RINNOVA SUBITO IL TUO ABBONAMENT SU:
WWW.ILFISCO.IT/RINNOVI

ALTRI VANTAGGI TI ASPETTANO

Se preferisci puoi procedere al rinnovo anche tramite bollettino postale o chiamando il **Numero Verde 800.916.935.**

Affrettati l'offerta è valida solo fino al 15 dicembre 2017.

Y26FABN

Wolters Kluwer

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti
Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani
Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli
Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo
Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli
Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci
Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro
Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle
Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani
Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni
Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani
Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri
Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio
Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo
Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio
Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes
Dottore commercialista

Massimo Miani
Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza
Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce
Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio
Avvocato in Roma

Alessandro Sura
Dottore commercialista

Stefano Trettel
Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente
Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.
Rivista settimanale - Anno XLI

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il fisco

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax 06.20.381.253

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista *"il fisco"* PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista *"il fisco"* PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "*il fisco*", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "*non trasferibile*" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle \edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati.
Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita.
Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Approfondimento

Redditi di impresa

L'inerenza dei costi infragruppo
di Gianfranco Ferranti **4507**

Coperture di *fair value* e regime fiscale degli strumenti derivati
di Diego Avolio e Alain Devalle **4516**

IVA

Il regime IVA dei servizi ausiliari nei settori bancario e assicurativo
di Chiara Mejnardi **4522**

Imposta sulle successioni e donazioni

Patto di famiglia: esente da imposta anche il socio accomandante minoritario
di Antonio Zappi **4527**

Terzo settore

L'inquadramento degli enti religiosi nella Riforma del Terzo settore
di Alessandro Mazzullo **4534**

Reati tributari

Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte tra interessi erariali e autonomia negoziale dei contribuenti
di Saverio Capolupo **4541**

Riscossione

L'Agenzia delle entrate nega la compensazione dei crediti con debiti d'imposta accollati
di Riccardo Salvatori e Riccardo Cimato **4549**

Estinzione delle società e tutela della legittima pretesa fiscale: possibili scenari di un rapporto delicato
di Gianluca Carlucci **4552**

Fiscalità internazionale

Potenziare lo scambio di informazioni UE con nuovi obblighi di trasparenza per intermediari e professionisti
di Fabio Antonacchio **4560**

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi - IRPEF - Redditi fondiari - Imputazione - Titolarità di diritto reale sull'immobile - Necessità - Mancata percezione del canone di locazione - Irrilevanza
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. Fasano - Sent. n. 26447 dell'11 maggio 2017, dep. l'8 novembre 2017) con commento di Antonio Piccolo **4568**

Processo tributario - Impugnazioni - Termini - Sentenza tributaria notificata a mezzo posta - Mancato deposito in segreteria - Decorso del termine "breve" - Esclusione - Termine ordinario - Applicabilità
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bruschetta, Est. Nicastro - Ord. n. 26449 del 21 giugno 2017, dep. l'8 novembre 2017) con commento di Massimo Cancedda **4571**

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sommario

Imposte sui redditi - IRES - Valutazioni - *Transfer pricing* - Rapporti tra imprese aventi sede nel territorio nazionale - Applicabilità - Esclusione
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cappabianca, Est. Locatelli - Ord. n. 26646 del 5 luglio 2017, dep. il 10 novembre 2017) con commento di Giovambattista Palumbo **4576**

Imposte sui redditi - IRPEF - Redditi diversi - Plusvalenze - Permuta di cosa presente con cosa futura - Anno di competenza - Quello in cui viene ad esistenza la cosa futura - Legittimità
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cappabianca, Est. Bernazzani - Ord. n. 26653 del 5 luglio 2017, dep. il 10 novembre 2017) con commento di Marco Denaro **4579**

Sanzioni - Omessa o tardiva trasmissione della dichiarazione da parte dell'intermediario - Omesso o tardivo invio di plurimi *file* - Cumulo giuridico - Applicabilità
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Fasano - Ord. n. 27059 del 19 luglio 2017, dep. il 15 novembre 2017) con commento di Alessandro Borgoglio **4582**

Reati tributari - Omesso versamento IVA - Causa di non punibilità - Pagamento del debito tributario - Pagamento prima della dichiarazione di apertura del dibattimento - Necessità - Reati commessi prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158/2015 - Pagamento dopo l'apertura del dibattimento - Ammissibilità
(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Di Nicola, Est. Socci - Sent. n. 52640 del 26 settembre 2017, dep. il 20 novembre 2017) con commento di Ciro Santoriello **4586**

Commissioni tributarie

Tributi locali - IMU - Esenzioni - Immobili posseduti da Ente ecclesiastico - Concessione in comodato gratuito ad altro Ente ecclesiastico - Esenzione - Applicabilità
(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Reggio Emilia, Sez. II, Pres. ed Est. Montanari - Sent. n. 271 del 24 ottobre 2017, dep. il 25 ottobre 2017) con commento di Fabio Gallio **4591**

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio **4594**

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 26447 dell'11.5.2017, dep. l'8.11.2017 (Sez. trib.) **4568**
n. 26449 del 21.06.2017, dep. l'8.11.2017 (Sez. trib.) (Ord.) **4571**
n. 26646 del 5.07.2017, dep. il 10.11.2017 (Sez. trib.) (Ord.) **4576**
n. 26653 del 5.07.2017, dep. il 10.11.2017 (Sez. trib.) (Ord.) **4579**
n. 27059 del 19.07.2017, dep. il 15.11.2017 (Sez. trib.) (Ord.) **4582**
n. 52640 del 26.09.2017, dep. il 20.11.2017 (Sez. III pen.) **4586**

Commissioni tributarie

Reggio Emilia, n. 271 del 24.10.2017, dep. il 25.10.2017 (Sez. II) **4591**

Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla banca dati fisconline

il fisco

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'inerenza dei costi infragruppo

di Gianfranco Ferranti (*)

La norma di interpretazione autentica contenuta nell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 147/2015 impedisce di rettificare i corrispettivi delle transazioni tra imprese residenti sia sulla base della disciplina del *transfer pricing* "estero" che sul principio del valore normale di cui all'art. 9 del T.U.I.R. La congruità di tali corrispettivi resta comunque sindacabile in base al principio di antieconomicità, cioè in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia e di situazioni di arbitraggio fiscale. Occorre inoltre che il contribuente dimostri l'utilità del sostenimento delle spese ai fini dello svolgimento dell'attività economica del gruppo.

1. Premessa

L'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 147/2015 ha stabilito che la normativa sul *transfer pricing* "estero", di cui all'art. 110, comma 7, del T.U.I.R., va interpretata nel senso che la relativa disciplina non si applica alle **transazioni tra società appartenenti allo stesso gruppo residenti in Italia** (c.d. *transfer pricing* "interno") (1).
Si tratta, quindi, di una norma di interpretazione autentica che appare affermare un principio che risulta sostanzialmente pacifico nelle disposizioni normative, nella prassi e nella prevalente giurisprudenza di legittimità. Si ritiene, pertanto, che alla stessa possa essere attribuita la finalità di affermare che il **principio del valore normale** di cui all'art. 9 del T.U.I.R. è applicabile, nella disciplina delle imposte sui redditi, soltanto nei casi in cui lo stesso sia espressamente richiamato da altre disposizioni normative.
In alcune sentenze (2) la stessa Corte aveva, invece, affermato che il principio del valore normale costituirebbe una "clausola antielusiva" di portata generale che consentirebbe alle entrate di rettificare i corrispettivi delle transazioni infragruppo non in linea con il valore di mercato dei beni o servizi.
La norma di interpretazione autentica - che è stata per la prima volta applicata dalla Suprema Corte nella ordinanza del 29 settembre 2017, n. 22879 - lascia comunque aperta la possibilità per gli Uffici delle Entrate di sindacare la congruità dei corrispettivi delle transazioni infragruppo in base al **principio di antieconomicità**, cioè in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che la Corte ha applicato in numerose sentenze anche ai costi correlati ai servizi infragruppo (3).
Si ritiene che il comportamento antieconomico possa assumere a tal fine rilevanza in presenza, oltre che di uno scostamento del corrispettivo rispetto al valore di mercato dei beni o dei servizi oggetto della transazione, anche di altre circostanze o argomentazioni probatorie tali da dar luogo alle presunzioni gravi, precise e concordanti che consentono l'effettuazione dell'ac-

(*) Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione.

(1) Si veda, per un primo commento di tale norma, G. Ferranti, "Rettifica dei corrispettivi delle transazioni domestiche: non basta lo scostamento dal valore normale", in *il fisco,* n. 39/2015, pag. 3715.

(2) Cfr. le sentenze della Suprema Corte nn. 17955/2013, 8849/2014, 12502/2014, 23124/2014 e 12844/2015.

(3) Si vedano, tra le altre, le sentenze nn. 9497/2008, 9469/2010, 11154/2010, 16642/2011, 12502/2014, 21184/2014, 6972/2015, 10319/2015 e 26646/2017.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

certamento analitico-induttivo di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n.600/1973, pur in presenza di contabilità formalmente corretta.
In quest'ultimo ambito una problematica particolare e ampiamente diffusa è quella riguardante i criteri in base ai quali va valutata l'**inerenza** e la **congruità** delle spese sostenute da una società del gruppo a favore delle altre, che dovrebbero essere finalizzate ad ottimizzare la gestione di taluni servizi, a garantire la standardizzazione dei processi e a conseguire economie di scala.
La giurisprudenza della Cassazione si è più volte pronunciata in merito a tale problematica, ma non sempre in modo coerente. Si ritiene, al riguardo, preferibile l'orientamento interpretativo in base al quale occorre verificare, ai fini della deducibilità dei costi in esame, l'inerenza degli stessi, declinata sotto il profilo della loro "effettiva utilità" e della congruità del loro ammontare. Tale orientamento risulta, infatti, in linea con la consolidata giurisprudenza di legittimità riguardante il detto principio di inerenza.

2. La norma di interpretazione autentica

Nella bozza originaria del testo unico era stata prevista una norma che sanciva il principio del *transfer pricing* "interno", che era stata, però, eliminata nel testo definitivo, a seguito di un'espressa richiesta in tal senso della Commissione Parlamentare dei Trenta.
La necessità di un'esplicita previsione normativa è stata successivamente confermata dall'introduzione della norma, contenuta nell'art. 160, comma 2, del T.U.I.R., che ha esteso - ma soltanto fini della *tonnage tax* - il *transfer pricing* "estero" ai rapporti tra società entrambe residenti che fanno parte dello stesso gruppo, onde evitare possibili arbitraggi fiscali.
Nella R.M. n. 9/198/1982 e nella C.M. n. 32/E/1980 era stata originariamente affermata la possibilità per gli Uffici di contestare sulla base del valore normale la congruità dei corrispettivi stabiliti nell'ambito delle transazioni infragruppo domestiche. Tale orientamento era stato, però, superato dalla C.M. n. 53/E/1999, nella quale era stata sancita l'**impossibilità di applicare la disposizione sul *transfer pricing* "estero"** e affermato che se il ricorso ad altre disposizioni (quale l'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, relativa all'accertamento analitico-induttivo) fosse risultato di difficile praticabilità, si sarebbe valutata la possibilità "di suggerire proposte normative".
Anche la Corte di cassazione ha sancito - nelle sentenze n. 10802/2002, n. 23551/2012 e n. 17955/2013 - la inapplicabilità alle operazioni effettuate tra società residenti in Italia della disposizione sul *transfer pricing* "estero". In altre sentenze (4) la stessa Corte aveva, tuttavia, affermato che il principio del valore normale costituirebbe una "clausola antielusiva" di portata generale che consentirebbe alle entrate di rettificare i corrispettivi delle transazioni infragruppo non in linea con il valore di mercato dei beni o servizi. Tale orientamento non era assolutamente condivisibile, in quanto la disposizione dell'art. 9 del T.U.I.R., che contiene la definizione del valore normale, non costituisce uno strumento generale di controllo dei corrispettivi bensì un criterio da utilizzare in presenza di componenti reddituali "in natura" e negli altri casi in cui lo stesso è espressamente richiamato da altre norme.
La norma di interpretazione autentica contenuta nell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 147/2015 impedisce di fondare la rettifica dei corrispettivi delle transazioni tra imprese residenti sia sulla base della disciplina del *transfer pricing* "estero", di cui all'art. 110, comma 7, del T.U.I.R., che sul principio del valore normale di cui all'art. 9 del T.U.I.R.
La congruità di tali corrispettivi resta comunque sindacabile in base al **principio di antieconomicità**, cioè in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che legittima l'Ufficio delle Entrate a rettificare l'importo del corrispettivo risultante dal contratto e dalla contabilità in presenza di situazioni di arbitraggio fiscale, in cui, cioè, si verifica un risparmio di imposta in conseguenza, ad esempio, di differenze di aliquote o delle modalità di tassazione tra chi sostiene il costo e chi consegue il componente positivo. Ciò sulla base del principio, affermato in numerose sentenze di legittimità, per il quale, in presenza di comportamenti "antieconomici" dei contribuenti, è possibile contestare la congruità dei corrispettivi pattuiti di beni e servizi, finalizzati a ripartire l'imponibile tra le società residenti in Italia per ottenere un vantaggio fiscale, anche in assenza di irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o di vizi degli atti posti in essere (5).

(4) Che sono state citate nella nota 2.
(5) Si sono espresse in tal senso, tra le altre, le sentenze: n. 9497/2008; n. 9469/2010, n. 11154/2010, n. 16642/2011, n. 12502/2014, n. 21184/2014, n. 6972/2015 e n. 10319/2015.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

3. Le condizioni per la rettifica dei corrispettivi "infragruppo"

Si ritiene, però, che il comportamento antieconomico possa assumere rilevanza soltanto in presenza, oltre che di uno scostamento del corrispettivo rispetto al valore di mercato dei beni o dei servizi oggetto della transazione, anche di altre circostanze o argomentazioni probatorie tali da dar luogo alle **presunzioni gravi, precise e concordanti** che consentono l'effettuazione dell'accertamento analitico-induttivo di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973.

Tale impostazione interpretativa risulta confermata dall'ulteriore norma di interpretazione autentica contenuta nel detto art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 147/2015, in base alla quale l'esistenza di un maggior corrispettivo derivante dalle cessioni di immobili e di aziende "non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro... ovvero delle imposte ipotecaria e catastale".

La Suprema Corte ha richiamato quest'ultima norma in numerose sentenze riguardanti le rettifiche delle plusvalenze derivanti dalla cessione sia di immobili (6) che di aziende (7).

La norma di interpretazione autentica concernente il c.d. *transfer pricing* "interno" è stata, invece, per la prima volta applicata "di fatto" nella recente ordinanza del 29 settembre 2017, n. 22879, nella quale la Suprema Corte, nell'affrontare il caso di un **contratto di servizi stipulato tra due società collegate** il cui corrispettivo era stato ritenuto antieconomico dall'Ufficio delle entrate, ha sancito l'annullamento della ripresa, basandosi "sull'inestensibilità delle regole delimitative del *transfer pricing* alle imprese residenti", sulla "invarianza per il gettito fiscale connessa alla tassazione comunque avvenuta sulla capogruppo" nonché sulla "non comparabilità del parametro utilizzato dall'Ufficio". È stato, inoltre, contestato l'utilizzo "dell'unico parametro opposto dall'Ufficio in sede di accertamento critico dei costi" e ritenuto che debba essere "esclusa ogni rettifica automatica dei costi sulla base di mera contestazione di eccessività".

Ciò anche perché, come affermato nella precedente sentenza del 20 maggio 2015, n. 10319, - riguardante la contestazione da parte dell'Ufficio dei corrispettivi relativi a **somministrazioni di beni e di servizi logistici** da parte della *holding* ad una propria controllata - "il controllo del Fisco non può spingersi fino al punto di sindacare scelte... che riflettono valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore". Tale principio è stato ribadito nelle successive sentenze n. 6320/2016 e n. 21405/2017.

È, inoltre, necessario che il comportamento del contribuente venga valutato tenendo conto della complessiva situazione contrattuale e aziendale, perché una operazione che, isolatamente considerata, può apparire antieconomica potrebbe, invece, risultare pienamente conforme ai canoni dell'economia se inquadrata alla luce della complessiva strategia imprenditoriale (8).

La Corte di cassazione aveva, peraltro, già affermato (9), con riguardo alla necessità di tenere sempre presenti le **peculiarità dei comportamenti economici dei gruppi di imprese** rispetto a quelli degli altri soggetti, che è evidente che "le strategie degli investimenti di una impresa che si trova a capo di un gruppo non può essere confinata nei limiti di quella propria del c.d. investitore singolo, per il quale il processo produttivo esige il conseguimento di una redditività in tempi brevi. L'impresa capogruppo può infatti, per le esigenze più svariate, che possono anche consistere nella tutela dell'immagine globale del gruppo o nell'intento di assicurarsi una maggiore tutela sul mercato, mantenere proprie strutture indipendenti, siano esse società partecipate, siano, come nella specie, stabili organizzazioni senza personalità giuridica distinta, anche quando dalle stesse non conseguano ricavi in tempi brevi".

In altra occasione la stessa Corte ha evidenziato (10) che non si può escludere che, ad esempio, "all'interno di un gruppo societario venga mantenuta in vita una società in se stessa in perdita, ma funzionale all'attività di altre società del gruppo, che alcuni oneri vengano assunti da una struttura anziché da un'altra, ecc.".

Con riguardo ai gruppi di società, la Cassazione ha, pertanto, ritenuto che potrebbe non risultare applicabile il principio, affermato in alcune sentenze (11), secondo il quale la circostanza che un'impresa commerciale dichiari, ai fini

(6) Si vedano le pronunce nn. 18234/2016, 1823/2017, 6939/2017, 11871/2017, 12319/2017, 13571/2017 e 19228/2017.

(7) Si vedano le pronunce n. 11543/2016 e n. 23132/2017.

(8) Si veda G. Ferranti, "Valutazione complessiva dell'antieconomicità e insindacabilità delle scelte imprenditoriali", in *il fisco*, n. 41/2017, pag. 3907.

(9) Nella sentenza del 1° agosto 2001, n. 10062.

(10) Nella sentenza del 24 luglio 2002, n. 10802.

(11) Si vedano le sentenze n. 21536 del 15 ottobre 2007 e n. 24436 del 4 luglio 2008.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

delle imposte sui redditi, per più anni di seguito delle perdite ovvero sostenga costi sproporzionati ai ricavi costituisce una condotta commerciale anomala anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento, di per sé sufficiente a giustificare la rettifica della dichiarazione.

Appare, quindi, condivisibile l'osservazione (12) che la **rilevanza dell'interesse di gruppo**, che trova fondamento nell'art. 2497 e segg. c.c., implica che la valenza presuntiva delle operazioni infragruppo antieconomiche può essere elisa dalla dimostrazione dell'esistenza di tale interesse sulla base della relazione sulla gestione e degli atti degli organi delle società che sopporterebbero il danno derivante dall'operazione diseconomica.

Potrebbe, peraltro, verificarsi il caso che l'interesse di gruppo coincida con lo spostamento della materia imponibile da una società all'altra al fine di realizzare un arbitraggio fiscale e non derivi da opzioni gestionali. In tal caso sarà possibile contestare l'assenza di inerenza dell'operazione.

La Corte di cassazione ha, infatti, affermato, nelle sentenze n. 17955/2013 (13) e n. 8849/2014 (14), che non sono deducibili i costi derivanti dalle maggiorazioni dei prezzi e delle percentuali di ricarico applicate nelle transazioni con una società del gruppo che fruisce di **agevolazioni territoriali** o di quelle previste per le **cooperative**, trattandosi di operazioni finalizzate a ridurre il carico fiscale del gruppo.

Tale conclusione appare condivisibile ma non risulta convincente la scelta di fondarla su di un *mix* di istituti (valore normale, elusione, e inerenza "quantitativa") aventi diversi presupposti e finalità (15).

Appare importante il riferimento - effettuato dalla citata ordinanza n. 22879/2017 - alla "**invarianza per il gettito fiscale** connessa alla tassazione comunque avvenuta sulla capogruppo", che sancisce correttamente la necessità che il sindacato della congruità dei corrispettivi risultanti dai contratti e dalla contabilità aziendale avvenga soltanto - come già evidenziato - in presenza di situazioni di **effettivo arbitraggio fiscale**, al fine di evitare duplicazioni impositive.

La stessa Agenzia delle entrate ha, al riguardo, affermato, nelle istruzioni emanate con la nota dell'8 aprile 2008, n. 55440, che "se ad un costo dedotto si contrappone un ricavo integralmente ed effettivamente tassato in capo ad un altro soggetto, la plausibilità del rilievo perderà inevitabilmente di consistenza".

Va, altresì, tenuta in debita considerazione l'eventuale partecipazione delle società interessate al regime del **consolidato fiscale**, in presenza del quale il *transfer pricing* "interno" finisce per assumere un ruolo residuale, nonostante l'abrogazione della disposizione che consentiva di applicare il regime di neutralità fiscale ai trasferimenti che avvenivano tra società che avevano optato per il detto regime (16).

4. Le consulenze a favore delle consociate

La Corte di cassazione ha più volte esaminato alcune tipologie di transazioni infragruppo che

(12) Formulata da G. Andreani - G. Ferrara, "La rilevanza dell'antieconomicità nei rapporti tra società del medesimo gruppo nazionale", in *il fisco*, n. 32/2014, pag. 3119. Si veda, al riguardo, anche E. Marchisio, "Il valore del gruppo e il valore nel gruppo. Disciplina civilistica e fiscale degli scambi intragruppo a valore diverso da quello di mercato", in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2014, pag. 89.

(13) In questa sentenza è stato esaminato il caso della contestazione dell'antieconomicità del comportamento consistente nell'applicazione della percentuale di ricarico del 4% anziché del 10,9% alle cessioni effettuate dalla società controllante ad una società controllata, che fruiva delle agevolazioni previste per il Mezzogiorno.

(14) Questa sentenza ha riguardato il caso di una cooperativa che aveva praticato - nelle cessioni di carne ad una società controllata in modo totalitario - una maggiorazione di prezzo che non trovava, a parere della Cassazione, "alcun altro fondamento se non nello scopo di aumentare i costi per la controllata, determinando - al contempo - per quest'ultima una diminuzione dell'utile imponibile, trasferito, di fatto, - attraverso un aumento dei corrispettivi - alla cooperativa controllante, ottenendo, in tal modo, una indebita esenzione da imposta" e un "sicuro vantaggio fiscale per il gruppo".

(15) L'abuso del diritto ha, peraltro, ormai assunto carattere residuale, come chiaramente affermato nell'art. 10-*bis* della Legge n. 212/2000.

(16) Risultano, al riguardo, condivisibili le conclusioni cui è pervenuta la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia nella sentenza dell'8 marzo 2010, n. 45, in materia di costi sostenuti a fronte di servizi *intercompany*. In questa sentenza è stato affermato che l'Agenzia delle entrate è obbligata, "pena la violazione del principio di doppia imposizione", a riconoscere, a fronte di minori costi deducibili (in quanto ritenuti non inerenti) in capo alle società operative controllate per servizi (quali il *marketing*, la pubblicità, lo sviluppo dei modelli, ecc.) resi alle stesse dalla società capogruppo, "minori ricavi imponibili in capo alla società prestatrice, pure lei partecipante al consolidato, con conseguente reddito imponibile della capogruppo immodificato rispetto a prima e, dunque, con nessun 'guadagno' per l'Erario e con nessun conseguente interesse concreto dello stesso ad emettere l'avviso impugnato". I detti costi erano stati ritenuti non inerenti dall'Ufficio delle entrate in quanto non riferibili all'attività svolta dalla controllata alla quale erano stati "ribaltati", pur trattandosi di costi riferibili alle attività del gruppo nel suo complesso.