

Analisi e commenti

La nozione di controllo societario nell'ambito del "transfer pricing"

7 Ottobre 2016

Sono pienamente valide e ancora attuali le indicazioni fornite dalla circolare ministeriale 32/1980. La recente giurisprudenza di legittimità conferma l'interpretazione del Fisco



Ai fini della disciplina di cui all'articolo 110, comma 7, del Tuir (*transfer pricing*), non è applicabile la nozione di controllo societario prevista all'articolo 2359 del codice civile poiché, in assenza di un richiamo espresso nella norma, vale un'interpretazione più ampia riferita all'impresa e non solo alla società.

Tale principio, in linea con quanto affermato dall'amministrazione finanziaria, è stato ribadito dalla sentenza 8130/2016 della Corte di cassazione.

La disciplina del *transfer pricing*

L'articolo 110, comma 7, del Tuir, disciplina, nell'ordinamento interno, il fenomeno del *transfer pricing*, stabilendo che le transazioni che intercorrono tra una società residente nel territorio dello Stato e soggetti non residenti in Italia, entrambi appartenenti al medesimo gruppo multinazionale, devono avvenire secondo il "valore normale", con la conseguenza che è necessario operare un confronto tra tale transazione e le transazioni comparabili, intercorrenti tra soggetti indipendenti.

La citata disciplina consente, peraltro, all'amministrazione finanziaria un controllo dei corrispettivi applicati alle operazioni commerciali e/o finanziarie tra società collegate e/o controllate residenti in nazioni diverse, per evitare che vi siano *adjustments* "artificiali" di tali prezzi allo scopo di ottimizzare il carico fiscale del gruppo, dando luogo a un fenomeno di erosione e conseguente spostamento dell'imponibile fiscale.

La nozione di controllo societario "ristretto"

Da una interpretazione letterale del comma 7 dell'articolo 110 si evince che l'elemento fondamentale, sotto il profilo soggettivo, per l'applicazione della disciplina in esame è il rapporto di controllo in essere tra le imprese, ma per tale concetto né la normativa interna né l'articolo 9 del modello di convenzione Ocse, alle cui linee guida si ispira la disposizione nazionale, forniscono una espressa definizione.

Per colmare tale vuoto legislativo, una parte della dottrina e della giurisprudenza di merito fanno riferimento alla nozione di controllo societario "civilistico", di cui all'articolo 2359, secondo il quale sono considerate "*società controllate*,

1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;

2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;

3) le società che sono sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi".

Secondo la tesi in esame, la nozione di controllo "ampio" non è accettabile, in quanto il comma 7 dell'articolo 110 si riferisce al concetto di controllo e non a quello di influenza dominante. Tale minoritaria interpretazione è stata, tuttavia, superata sia dalla prassi ministeriale sia dalla più recente giurisprudenza di legittimità, che ritengono tale tesi troppo restrittiva del concetto di controllo societario.

La nozione di controllo societario "allargato"

Con la ancora attuale circolare 32/1980, l'amministrazione finanziaria ha espressamente escluso che, ai fini dell'applicazione della normativa in tema di *transfer pricing*, il controllo esercitato sull'impresa sia riconducibile nei limiti previsti dall'articolo 2359 cc.

E, invero, un'impostazione civilistica del concetto di controllo, secondo sempre il citato documento di prassi, oltre che sottrarre alla disciplina del prezzo di trasferimento transazioni spesso praticate nel commercio internazionale, risentirebbe negativamente della stessa disciplina deficitaria dell'articolo 2359 cc.

In sostanza, il concetto di controllo in esame differisce da quello civilistico in quanto

contrassegnato da esigenze di elasticità e trova collocazione in un contesto economico dinamico, tenendo presente, cioè, che le variazioni di prezzo nelle transazioni commerciali trovano spesso il loro presupposto fondamentale nel potere di una parte di incidere sull'altrui volontà non in base al meccanismo del mercato, ma in dipendenza degli interessi di una sola delle parti contraenti o di un gruppo.

Pertanto, il criterio di collegamento che determina l'alterazione dei prezzi di trasferimento è spesso costituito dall'influenza di un'impresa sulle decisioni imprenditoriali dell'altra, che va ben oltre i vincoli contrattuali o azionari, sconfinando in considerazioni di fatto di carattere meramente economico.

Ne discende che il concetto di "controllo", così come inteso nella prassi ministeriale, deve essere esteso a ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale desumibile dalle singole circostanze, quali, in particolare:

- vendita esclusiva di prodotti fabbricati dall'altra impresa
- impossibilità di funzionamento dell'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'altra impresa (fattispecie comprensiva delle *joint venture*)
- diritto di nomina dei membri del consiglio di amministrazione o degli organi direttivi della società
- membri comuni del consiglio di amministrazione
- relazioni di famiglia tra le parti
- concessione di ingenti crediti o prevalente dipendenza finanziaria
- partecipazione da parte delle imprese a centrali di approvvigionamento o vendita
- partecipazione delle imprese a cartelli o consorzi, in particolare se finalizzati alla fissazione di prezzi
- controllo di approvvigionamento o di sbocchi
- serie di contratti che modellino una situazione monopolistica
- in generale, tutte le ipotesi in cui venga esercitata potenzialmente o attualmente un'influenza sulle decisioni imprenditoriali.

Ne consegue che la disciplina contenuta nell'articolo 110, comma 7, del Tuir, trova applicazione non solo nelle ipotesi di controllo previste dall'articolo 2359 cc, ma in tutti quei casi in cui emergono commistioni di interessi tali da far presupporre l'unicità di governo delle imprese interessate. Occorre, tra l'altro, evidenziare che il concetto di controllo, così come inteso dalla

prassi ministeriale, trova conferma anche in ambito europeo: e invero, secondo la settima direttiva del Consiglio dell'Ue (direttiva n. 83/349/Cee), l'esercizio effettivo del controllo può realizzarsi anche in presenza di partecipazioni minoritarie.

La nozione di controllo societario allargato nella più recente giurisprudenza di legittimità

La conclusione alla quale è giunta l'amministrazione finanziaria con la circolare 32/1980, è stata recentemente condivisa anche dalla Corte di cassazione con la sentenza 8130 del 22 aprile 2016.

La controversia, sulla quale si è pronunciata la Corte, ha a oggetto il ricorso proposto da una società avverso alcuni atti impositivi (Ires e Irap), con i quali l'Agenzia delle Entrate aveva recuperato, per gli anni d'imposta dal 2003 al 2006, costi ritenuti indeducibili, connessi a operazioni infragruppo rese da una società sanmarinese, in quanto riferibili a operazioni riconducibili al fenomeno elusivo del *transfer pricing*.

I giudici, dopo aver richiamato la *ratio* della normativa sul *transfer pricing*, si sono soffermati sul requisito soggettivo, stabilendo che l'articolo 110, comma 7, del Tuir, nonostante consideri il rapporto di controllo un elemento fondamentale per l'applicazione della normativa in esame, non ne fornisce una espressa definizione.

Sul punto, la suprema Corte afferma che la norma fiscale non rinvia, ai fini del controllo, alla definizione contenuta nel codice civile (articolo 2359), circostanza questa che non può apparire casuale e priva di significato, tenuto conto che sono invece numerose le norme fiscali che richiamano espressamente l'articolo 2359 cc (ad esempio, articolo 38-*bis* del Dpr 633/1972, articoli 73, comma 5-*bis* e 167, comma 3, del Tuir).

Quindi, la mancanza di un preciso riferimento alla nozione di controllo societario nell'ambito della disciplina domestica in tema di *transfer pricing*, appare, per la Corte, espressiva di una precisa scelta della volontà del legislatore di non vincolare la nozione di controllo fiscale a quella civilistica.

Conclusioni

Con la sentenza in esame, i giudici, nell'esprimere il proprio convincimento, hanno "superato" il dato testuale dell'articolo 110, comma 7, del Tuir, basato sul concetto di "controllo diretto o indiretto" e hanno espressamente aderito a uno dei due diversi orientamenti interpretativi emersi sul tema e, cioè, a quello che riconosce la sufficienza dell'"influenza economica" per l'applicabilità della disciplina fiscale in questione.

Pertanto, l'assenza di qualunque riferimento alla nozione di controllo societario nella disciplina del *transfer pricing* è la prova della precisa volontà del legislatore di non vincolare la suddetta nozione valida ai fini fiscali ai rigidi requisiti civilistici.

Tale interpretazione trova, tra l'altro, conferma nell'utilizzo del termine di "impresa", di cui all'articolo 110, comma 7, del Tuir, concetto sicuramente più esteso rispetto a quello di "società", facendo questo riferimento esclusivamente a rapporti tra due o più società.

Peraltro, anche la *ratio* antielusiva della disciplina sul *transfer pricing* esclude che l'interprete possa adottare un concetto di controllo "ristretto", delimitato, cioè, "a vincoli contrattuali od azionari".

Ne consegue, sempre secondo la suprema Corte, che ai fini della individuazione della nozione di controllo nell'ambito della disciplina sul *transfer pricing* sono pienamente valide e ancora attuali le indicazioni fornite dalla circolare ministeriale 32/1980 (paragrafo 4).

di

Davide Campo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/nozione-controllo-societario-nellambito-del-transfer-pricing>