

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Controllo contrattuale e profili applicativi nel transfer price

di Marco Bargagli

La **normativa sostanziale** di riferimento in **tema di prezzi di trasferimento** è contenuta nell'[articolo 110, comma 7, Tuir](#), a mente del quale i **componenti del reddito** derivanti da operazioni intercorse 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, devono essere valutati in base al **valore normale** dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti.

Quindi la citata disposizione, sotto il **profilo soggettivo**, prevede la **valutazione della congruità** dei prezzi di trasferimento praticati nella **cessione di beni e/o prestazioni di servizio** tra **imprese appartenenti allo stesso gruppo**, a condizione che tra le società interessate dalla transazione economica e commerciale intercorra un **rapporto di controllo**.

Nonostante la **norma fiscale** non faccia **esplicito riferimento** a norme **del codice civile**, è universalmente riconosciuto che, al fine di valutare la **sussistenza del controllo**, nelle sue varie declinazioni, si deve fare riferimento all'[articolo 2359, primo comma, del codice civile](#), in base al quale sono considerate società controllate:

- le società in cui un'altra società dispone della **maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria**;
- le società in cui un'altra società dispone di **voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante** nell'assemblea ordinaria;
- le società che sono sotto **influenza dominante** di un'altra società in virtù di particolari **vincoli contrattuali** con essa.

Tuttavia, il **controllo rilevante ai fini delle rettifiche in ambito transfer price** deve essere valutato in un **contesto più ampio** considerando casi e circostanze che determinano, di fatto, una forma di **influenza attuale o potenziale** che investe gli **attori economici** interessati dagli scambi economici e commerciali realizzati.

Infatti, nella specifica materia, la **prassi e la giurisprudenza di riferimento** ritengono che non operi la **semplice nozione civilistica** di controllo societario ex [articolo 2359 del codice civile](#), in quanto lo stesso deve essere accertato sulla base di parametri **più completi**.

Tale assunto, è stato confermato anche dalla **Corte di Cassazione** ([sentenza n. 8130/2016](#)), nella quale è stato affermato che il **concetto di controllo** ai fini del TP deve essere esteso ad **ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale** desumibile dalle **single circostanze**:

non a caso, l'[articolo 110 del Tuir](#) non fa alcun riferimento alle disposizioni previste dal codice civile.

Infatti, in ambito tributario, qualora il **concetto di controllo societario** sia circoscritto alle **ipotesi tassativamente indicate** nell'[articolo 2359 del codice civile](#), tale richiamo è **specificatamente previsto dalla norma** (cfr. [articolo 167 del Tuir](#) in tema di CFC o, ancora, [articolo 38-bis del D.P.R. 633/1972](#)).

Ciò posto, tenuto conto che l'[articolo 110, comma 7, del Tuir](#) non richiama esplicitamente l'[articolo 2359 del codice civile](#), **risulta evidente** che il legislatore non vuole vincolare la **nozione di controllo societario**, ai fini tributari, alla mera definizione civilistica.

Sullo specifico punto, le argomentazioni espresse da parte della **giurisprudenza di legittimità**, sono state già confermate dalla [circolare del 22/09/1980 n. 32 - Min. Finanze - Imposte Dirette](#), la quale ha escluso che, agli effetti dell'applicazione della normativa in rassegna, il controllo esercitato sull'impresa sia riconducibile **nei limiti** previsti dalle disposizioni civilistiche.

Infatti, secondo la posizione dell'Amministrazione finanziaria **“il concetto di “controllo” deve essere esteso ad ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale desumibile dalle singole circostanze, quali, in particolare: la vendita esclusiva di prodotti fabbricati dall'altra impresa; l'impossibilità di funzionamento dell'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica della altra impresa; il diritto di nomina dei membri del consiglio di amministrazione o degli organi direttivi della società; presenza di 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”**.

Di conseguenza, la **valutazione della congruità dei prezzi di trasferimento infragruppo** andrà effettuata prendendo in considerazione situazioni che determinano, **anche di fatto, situazioni di influenza dominante** di un soggetto economico nei confronti di un altro, anche sotto il profilo del c.d. controllo contrattuale.

Si pensi, ad esempio, alla **stipula di una serie di contratti** che vincolano un'impresa nei confronti di un'altra (sotto il **profilo del fatturato**, dell'adeguamento dei mezzi e delle attrezzature, degli investimenti produttivi).

In conclusione, oltre alle **disposizioni tassativamente previste dal codice civile**, il Fisco **potrà valutare** la congruità delle operazioni poste in essere, anche qualora non si ricada espressamente in **forme di controllo societario** tradizionalmente considerate ai fini civilistici.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione
**IL TRANSFER PRICING NEI RAPPORTI INFRAGRUPPO:
GESTIONE OPERATIVA E STRATEGIE DI DIFESA**
Bologna Milano Verona