REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MILANO

sezione 4

riunita con l'intervento dei Signori:

GABALLO MASSIMO Presidente

SALVO MICHELE Relatore

ERCOLANI GIORGIO Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. (...)

depositato il 21/05/2020

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-ALTRO 2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n.(...) IRAP 2015

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dai ricorrenti:

(...)

rappresentato da:

(...)

rappresentante difeso da:

(...)

rappresentante difeso da:

(...)

difeso da:

(...)

difeso da:

(...)

FATTI DI CAUSA

Con ricorso depositato il 21/05/20 La società (...) rappresentata e difesa dagli avvocati (...) e avv. (...) impugnava l'avviso di accertamento n. (...) emesso dall'Agenzia delle Entrate DP II di Milano, ai fini IRES,

IRAP e sanzioni, anno d'imposta 2015, notificato a mezzo PEC in data 19/11/2019.

La ricorrente contestava l'avviso e concludeva per l'annullamento dell'atto impugnato.

Nelle more del procedimento, la società presentava alla Direzione Centrale dell'A.E., istanza di attivazione della procedura amichevole per la definizione della controversia in ambito internazionale sulle doppie imposizioni c.d. "MAP". L'istanza veniva accolta, la ricorrente in data 16/04/21, rinunciava alla controversia per le imposte IRES e IRAP, motivi 1) e 2), del ricorso introduttivo, con richiesta di declaratoria di cessazione materia del contendere per le imposte.

Coltivare il contenzioso limitatamente alle sanzioni motivo 3) del ricorso introduttivo. Per la citata censura, la ricorrente ritiene illegittima e infondata l'irrogazione della sanzione per i motivi che seguono: Illegittimità ed infondatezza del provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative di cui all'avviso impugnato, per violazione dell'art. 1, comma 2-ter del D.Lgs. n. 471/1997 (vigente ratione temporis), introdotto dall'art. 26 del D.L. n. 78/2010, al fine di adeguare la disciplina domestica in materia di oneri documentali alle direttive OCSE.

Il regime premiale - disapplicazioni delle sanzioni,- è previsto dall'art. 1, comma 2-ter del D.Lgs. n. 471/1997 (vigente ratione temporis), introdotto dall'art. 26 del D.L. n. 78/2010, dispone che: "In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986,n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2, non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati, il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente, deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati".

La predetta disposizione ha una duplice finalità: da un lato, consentire ai contribuente di fruire di un regime di disapplicazione delle sanzioni amministrative ex lege previste per la violazione di cui all'art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 471/1997 (dichiarazione infedele), derivante da eventuali rettifiche ai prezzi di trasferimento applicati; e dall'altro, consentire all'Amministrazione finanziaria di disporre, in sede di controllo, di un valido supporto documentale.

Il sistema si basa sull'introduzione di un regime premiale che tiene conto dell'impegno profuso dai contribuenti, della buona fede, del rapporto collaborativo con l'Amministrazione Finanziaria basato sulla trasparenza e sulla fiducia, come è il caso in cui il contribuente abbia comunicato il possesso della documentazione idonea a comprovare la conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati.

L'acquisizione della suddetta documentazione consente, infatti, all'Amministrazione finanziaria di disporre di un'utile "base di riferimento" per l'esperimento del proprio controllo, sia sotto il profilo conoscitivo che sotto il profilo documentale, poiché la documentazione consente ai verificatori di acquisire agevolmente la conoscenza delle metodologie e dei criteri adottati dalla società verificata, della scelta, valutazione ed analisi dei c.d. comparables e, infine, dei criteri adottati per conformarsi o discostarsi (e in quale misura) dai valori medi richiesti dalla normativa di riferimento per la determinazione del valore normale.

In altri termini, l'Amministrazione finanziaria viene posta nelle condizioni di conoscere l'analisi effettuata dal contribuente e di potersi limitare a contestarne la correttezza - in tutto o su taluni aspetti - e, eventualmente, ad integrarla con elementi suggeriti dalla stessa analisi predisposta dal contribuente.

La disapplicazione delle sanzioni connesse ad una rettifica in materia di transfer pricing è legata alla presentazione, da parte del contribuente, di una specifica documentazione che dovrà essere considerata "idonea" dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

Sotto il profilo formale, l'idoneità va, in primo luogo, verificata in base alla corrispondenza della documentazione predisposta dal contribuente, alla natura e alla struttura dei documenti indicati nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010. Quest'ultimo, coerentemente con quanto stabilito dalle Linee Guida OCSE e dal Codice di Condotta UE In materia di transfer pricing

documentation, stabilisce che il set documentale si compone di un Masterfile e della Documentazione Nazionale. Inoltre, tale Provvedimento prevede un onere documentale diversificato a seconda della tipologia del contribuente.

La norma opera un chiaro riferimento a un elemento oggettivamente riscontrabile (anche se soggettivamente apprezzabile) consistente nella "idoneità" della documentazione predisposta dal contribuente al fine della verifica della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento adottati in ambito infragruppo.

Risulta, pertanto, evidente che tale verifica non attiene all'accertamento della correttezza dei criteri adottati dal contribuente e, quindi, della adeguatezza dei prezzi di trasferimento praticati, in quanto si verte proprio in casi in cui l'attività ispettiva ed accertativa si conclude con il disconoscimento di tali criteri e con l'adozione di criteri di valutazione diversi.

Sotto il profilo sostanziale e contenutistico, quindi, l'idoneità deve (oggettivamente) configurarsi come la capacità del documento dì dare evidenza dei criteri adottati dal soggetto verificato ai fini della determinazione dei prezzi di trasferimento. In altri termini, la documentazione deve essere in grado di porre gli organi accertatori in condizione dì effettuare la verifica ("il riscontro") dei criteri adottati dal contribuente, non solo allo scopo di condividerne la correttezza, ma anche al fine di disconoscerne la stessa.

Da ciò consegue che, laddove la documentazione esaminata abbia posto gli organi verificatori in grado di comprendere i criteri adottati dal contribuente nella determinazione dei prezzi di trasferimento in tutti i suoi aspetti teorici ed applicativi, può ben dirsi che la documentazione stessa è oggettivamente "idonea" a favorire l'attività di verifica. Come riconosciuto, altresì, dalla dottrina, la "predisposizione della documentazione idonea rappresenta, quindi, un elemento in cui si concretizza la "buona fede" del contribuente nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, benché non si esaurisca in essa, essendo altresì necessaria la sussistenza del requisito oggettivo della attitudine del mezzo a raggiungere lo scopo. Cita giurisprudenza di merito favorevole alla ricorrente e concludeva per l'annullamento delle sanzioni.

L'agenzia delle Entrate DP II di Milano, nelle proprie controdeduzioni, pur concludendo per il rigetto del ricorso, nulla contestava in merito alla terza censura sollevata dalla ricorrente relativa alla irrogazione delle sanzioni.

In data 14/04/21 la ricorrente depositava memoria con rinuncia parziale ai contenzioso. Precisava di avere presentato istanza alla procedura amichevole - MAP - quest'ultima è stata accolta, di conseguenza rinuncia ai motivi primo e secondo ricorso e chiede che sia dichiarata cessata la materia del contendere per le Imposte, IRES e IRAP. Insiste per l'accoglimento del terzo motivo, illegittimità delle sanzioni, in applicazione del regime premiale di cui all'art 1 comma 2 ter d.lgs. 471/97 (ratione temporis). Sottolineava che, l'ufficio nulla ha controdedotto, confermando per l'effetto il principio di non contestazione.

In data 20/04/21 l'ufficio ha depositato brevi repliche. In merito alle sanzioni, rileva che non sussistono le condizioni per l'applicazione dell'esimente, in quanto dell'esame della documentazione non si evince un'analisi di comparabilità utile ai fini del riscontro della corretta determinazione del prezzo di trasferimento, limitandosi ad affermare la congruità della commissione pattuita, rileva inoltre che parte della documentazione non è stata consegnata nel termine di 10 giorni. Concludeva per la conferma della sanzioni.

In data 23/04/21, la ricorrente ha depositato nota di udienza, sottolineava che solo con le repliche depositate in data 20/04/21, l'ufficio, per la prima volta, quindi tardivamente, in violazione dell'art. 32 d.lgs. 546/92, ha contestata la terza censura del ricorso introduttivo, relativo alle sanzioni, insiste per l'annullamento delle sanzioni.

All'odierna udienza ore 10,15 la trattazione avviene tramite collegamento c.d. da "remoto", presenti i difensori della ricorrente.

Assente l'ufficio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il collegio, esaminati gli atti, osserva quanto segue.

La società ricorrente, come risulta in atti, ha presentato istanza per l'attivazione di una procedura amichevole ai sensi dell'art. 6 della Convenzione del 23 luglio 1990 n. 90/436/CEE. - c.d. MAP.

- Preso atto, che con nota inviata in data 14/08/20, La Direzione Centrale Grandi Contribuenti comunicava l'ammissibilità della MAP, per i periodi d'imposta 2014, 2015 e 2016. La società ricorrente ha formalmente accettato le conclusioni cui sono addivenute le autorità competenti, con conseguente rinuncia alle rettifiche operate dall'Amministrazione fiscale italiana per i periodi di imposta 2014, 2015 e 2016, IRES e IRAP, in materia di "Transfer Pricing".

- Rilevato, che la società ricorrente, non ha più interesse a perseguire per via contenziosa, per le imposte, in data 16 aprile 2021 ha depositato atto dì rinuncia parziale al ricorso, "limitatamente alle maggiori imposte accertate", conseguentemente, è cessata la materia del contendere per le maggiori imposte accertate (IRES e IRAP).

La ricorrente insiste nella propria domanda di annullamento delle sanzioni, motivo 3) ricorso introduttivo.

In merito alle censure sollevate dalla ricorrente per le sanzioni, le stesse risultano fondate e puntuali. Si osserva che: l'art. 1, comma 6, del D.Lgs., n. 471/1997 così dispone "In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cu all'art. 110, comma 7, del DPR 917/86, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria il contribuente consegni all'amministrazione finanziaria la documentazione, indicata In apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati".

Nel caso di specie, come dedotto e documentato dalla società ricorrente, quest'ultima, in sede di verifica, preso atto di quanto constatato. In un'ottica di compliance, di piena ed assoluta trasparenza nonché in ossequio al principio di leale collaborazione fisco-contribuente - anche al fine di agevolare, il controllo, il riscontro della conformità al valore normale delle operazioni infragruppo realizzate per i periodi d'imposta in contestazione - ha optato, dandone atto in sede dichiarativa, al regime di oneri documentali introdotti con il citato Provvedimento idonei a consentire la disapplicazione della norma già citata, (c.d. "penalty protection").

Non sussiste puntuale contestazione da parte dell'ufficio, sull'idoneità della Documentazione Nazionale messa a disposizione dalla società ricorrente, come più volte sottolineato, dalla stessa, relativamente ai periodi d'imposta 2015 e 2016, che - aderendo all'analisi economica di transfer pricing elaborata dall'Ufficio in occasione delle operazioni di verifica da parte dell'ufficio, ha elaborato, secondo lo schema descritto al citato Provvedimento, un modello di Country file perfettamente aderente - quanto a metodologia di determinazione dei prezzi dì trasferimento, analisi funzionale e di rischio, indice di redditività e set di comparables - alla benchmark redatta dall'Ufficio nel citato PVC per il riscontro dell'identità d'impostazione rispetto all'analisi di comparabilità ed al metodo di determinazione dei prezzi dì trasferimento.

Rilevato che, dal comportamento profuso e collaborativo della ricorrente, trova applicazione la sopra citata norma "premiale" art. 1 comma 6 D.lgs. 471/1997, che prevede espressamente l'esclusione dalle sanzioni per infedele dichiarazione per fattispecie dì riprese a tassazione dovute a fenomeni valutativi di transfer price, laddove il contribuente, come nel caso dì specie, si sia dotato di documentazione comunque idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nelle transazioni intercompanyy predisponendo la documentazione con l'effetto di agevolare, in sede di controllo, il riscontro della conformità al valore normale delle operazioni infragruppo realizzate.

E' il caso di rilevare che le censure e le giustificazioni della ricorrente nelle controdeduzioni non sono state minimamente contestate.

Solo in data 20 aprile 2021, l'ufficio depositava brevi repliche, sostenendo che la documentazione non era completa e che dall'esame della stessa, "non si evince la comparabilità utile ai fini del riscontro della corretta determinazione del prezzo di trasferimento".

Nella ulteriore memoria depositata il 23 aprile 2021, la ricorrente eccepiva la tardiva contestazione delle sanzioni da parte dell'ufficio, contestate solo con nota del 20/04/21.

A prescindere della tardiva contestazione da parte dell'ufficio in merito alle sanzioni, le stesse vanno annullate in applicazione dell'esimente prevista dall'art. 1, comma 6, del D.Lgs., n. 471/1997.

Sottolinea il collegio, che per disapplicare le sanzioni previste dalla citata norma premiale, "non rileva l'esattezza della analisi dei prezzi contenuta nella documentazione prodotta all'ufficio" ma, come nel caso di specie, "che la stessa sia stata messa a disposizione dell'A.F.".

Alla luce di quanto sopra accoglie il ricorso limitatamente alla censura sollevata al punto 3), e annulla le sanzioni irrogate.

La peculiarità della fattispecie trattata, la presentazione dell'istanza alla procedura amichevole -MAP- in corso di causa, con conseguente rinuncia al ricorso per le imposte, giustifica la compensazione delle spese di lite comprese quelle della fase cautelare.

P.Q.M.

La Commissione dichiara l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere limitatamente alle imposte e accoglie il ricorso in relazione alle sanzioni, con spese legali compensate.

Milano 29 aprile 2021.

Depositata in Segreteria il 13 maggio 2021.