



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 15

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-------------------|-----------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | BRICCHETTI | RENATO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | CHIARENZA | CLAUDIO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | CRISAFULLI | GIUSEPPA | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 6051/2015
depositato il 09/07/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B0CBS00046/2015 IRAP 2011
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dal ricorrente:

difeso da:

OLIVA DR.FIORENZO
VIA LARGA 2 20122 MILANO MI

- sul ricorso n. 6862/2015
depositato il 09/09/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B0EBS00031 IRES-ALTRO 2011
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

OLIVA DR.FIORENZO
VIA LARGA 2 20122 MILANO MI

SEZIONE

N° 15

REG.GENERALE

N° 6051/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

30/09/2016 ore 09:30

N°

7499

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

03-pp-2016

Il Segretario



(segue)

difeso da:
OLIVA DR.FIORENZO
VIA LARGA 2 20122 MILANO MI

SEZIONE

N° 15

REG.GENERALE

N° 6051/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

30/09/2016 ore 09:30

R.G.R. n. 6051/15 (6862/15)

Svolgimento del processo

Con ricorso (R.G.R. 6051/15) ritualmente notificato in data 19 giugno 2015 e depositato il 9 luglio 2015, la Soc. ...

... chiedeva l'annullamento dell'avviso di accertamento n. T9B0CBS00046/2015, notificato il 21 aprile 2015, con il quale l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale I di Milano, ha accertato, per l'anno 2011, un maggior valore della produzione, ai sensi degli artt. 24 e 25 del D. Lgs.vo n. 446/1997, di € 1.592.330,40, con conseguente accertamento di una maggiore IRAP di € 62.101,00, oltre interessi. Il maggior valore della produzione accertato consegue alla verifica conclusasi con PVC in data 1° settembre 2014 concernete le imposte dirette, l'IVA e l'IRAP per l'anno 2011, dalla quale è emersa l'erronea applicazione dei prezzi di cessione dei beni a favore della società

con sede ad ... in violazione dell'art. 110, comma 7, del TUIR, in quanto realizzate ad un prezzo inferiore al valore normale, calcolato con il metodo del prezzo comparabile (CUP) confrontando il prezzo praticato negli scambi con la consorella con i prezzi praticati con imprese terze in regime di libero mercato (c.d. confronto interno).

La ricorrente rileva l'illegittimità del provvedimento in quanto, in estrema sintesi, carente di motivazione sotto diversi profili, non avendo svolto alcuna autonoma valutazione degli esiti del controllo, essendosi limitato a riprodurre il PVC; non risultano valutate le corpose osservazioni formulate in sede di accertamento con adesione; nel corso della verifica è stato di fatto impedito l'espletamento di un effettivo contraddittorio,

Nota

essendosi l'Agenzia limitata a chiedere documentazione, senza rendere note le valutazioni delle stesse; applica retroattivamente le disposizioni in materia di transfer pricing anche all'IRAP, ai sensi dell'art. 1, comma 281, della L. n. 147/2013; non è stato effettuato il contraddittorio "rafforzato" previsto dall'art. 37 - bis del D.P.R. n. 600/1973, norma da applicare in quanto le disposizioni in oggetto hanno natura antielusiva; erronea applicazione del metodo del confronto interno, avendo comparato transazioni non omogenee ed utilizzato un'analisi parcellizzata sulle singole transazioni, computando solo quelle a sfavore del contribuente, senza tenere conto dei criteri di formazione dei listini e di analisi dei prezzi di trasferimento infragruppo, come risultanti dai documenti previsti dall'art. 1, comma 2 ter, del D. Lgs. n. 471/1997, ritenuta dal verificatore idonea a i fini della disapplicazione delle sanzioni.

Con successiva memoria in data 15 giugno 2016 il ricorrente ha ribadito i motivi del ricorso.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate con controdeduzioni depositate l'11 settembre 2015, chiedendo che il ricorso sia rigettato, in quanto, in estrema sintesi, l'avviso è adeguatamente motivato, avendo condiviso le risultanze del PVC, e il rigetto delle osservazioni non abbisogna di specifica motivazione, potendo risultare dal contesto dell'atto; il contraddittorio è stato correttamente esperito, avendo emesso l'avviso oltre il termine di 60 giorni dalla notifica del PVC; l'art. 1, comma 281, della L. n. 147/2013 ha natura interpretativa, e quindi si applica anche agli anni precedenti; non sussiste l'obbligo del contraddittorio previsto dall'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973, in quanto la norma non ha natura antielusiva; il

Wiss

metodo utilizzato per rettificare i valori dei corrispettivi delle cessioni effettuate a favore della consorella asiatica è corretto, in quanto prende a riferimento gli articoli comuni e i singoli codici di prodotto, tenendo conto dei criteri di "prodotto rilevante" e "cliente rilevante", riallineando quindi i termini del confronto in considerazione dei minori costi che sopporta la ricorrente per trasporto, provvigioni e attività funzionali alla vendita (per un totale di € 0,9055 al metro), costi che sono in carico alla cessionaria.

Con ricorso (R.G.R. 6862/15) ritualmente notificato in data 4 settembre 2015 e depositato il 9 settembre 2015, la Soc.

., in qualità di consolidata, e la Soc. .

., in qualità di consolidante, chiedevano

l'annullamento dell'avviso di accertamento n. T9B0EBS00031/2015, notificato il 21 aprile 2015, con il quale l'Agenzia delle Entrate, Direzione

Provinciale I di Milano, ha accertato, per l'anno 2011, un maggior reddito imponibile, ai sensi degli artt. 39, 40 bis e 41 bis del D.P.R. n. 600/1973, di €

1.592.330,40, con conseguente accertamento di una maggiore IRES di € 437.891,00, oltre sanzioni ed interessi. Il maggior reddito accertato consegue

alla medesima verifica sopra indicata, conclusasi con PVC in data 1° settembre 2014, concernete le imposte dirette, l'IVA e l'IRAP per l'anno

2011, dalla quale è emersa l'erronea applicazione dei prezzi di cessione dei beni a favore della società

con sede ad in violazione dell'art. 110, comma 7, del TUIR, in quanto realizzate ad un prezzo inferiore al valore normale, come sopra

specificato.

I motivi del ricorso ^{sono} ~~non~~ analoghi a quelli sopra descritti, con la

Scione

precisazione che, avendo predisposto i documenti di analisi dei prezzi di cessione infragruppo, è illegittima, anche sotto questo profilo, l'applicazione delle sanzioni.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate con controdeduzioni depositate il 31 dicembre 2015, chiedendo che il ricorso sia rigettato, per i motivi sopra sinteticamente riportati.

Con successiva memoria depositata il 16 settembre 2016, la ricorrente ha ripercorso le argomentazioni esposte nei ricorsi e insistito per l'infondatezza delle argomentazioni contenute nelle controdeduzioni.

All'odierna udienza pubblica il giudice relatore ha esposto al collegio i fatti e le parti presenti hanno proceduto alla discussione orale della causa.

Motivi in fatto e diritto

In via preliminare, si riuniscono i giudizi in quanto connessi, ai sensi dell'art. 29 del D. Lgs.vo 31 dicembre 1992, n. 546, perché concernono le medesime riprese, per l'anno 2011, conseguenti alla medesima verifica fiscale, con conseguenti accertamenti IRAP (primo ricorso) ed IRES (secondo ricorso).

I ricorsi meritano accoglimento siccome fondati.

In primo luogo, si osserva che non sussistono i vizi di motivazione o di esperimento del contraddittorio denunciati dalle ricorrenti.

Dalla documentazione in atti risulta, infatti, che la verifica è stata eseguita in coerenza con la disciplina normativa e che il PVC è stato regolarmente notificato a controparte, che ha quindi potuto esplicitare con pienezza le proprie argomentazioni. Neppure è rinvenibile un analitico onere di allegazione in motivazione delle ragioni per le quali l'amministrazione ha

Uscita

ritenuto di non accogliere le osservazioni presentate. Dalla motivazione nel suo complesso si rinvengono i motivi che sorreggono la pretesa fiscale e le ragioni per le quali le osservazioni sono state disattese. Anche la motivazione per relationem dell'avviso, con espresso rinvio o riproduzione del PVC, è pacificamente ammessa dalla giurisprudenza di legittimità, né si comprende quale particolare motivazione debba essere contenuta nell'avviso, ove l'ufficio accertatore condivida in toto le valutazioni e le risultanze emerse nel corso della verifica e ed esposte nel PVC.

I ricorsi sono invece fondati nel merito, in quanto risulta, dalle analisi effettuate dalla ricorrente nei documenti previsti dall'art. 1, comma 2 ter del D. Lgs.vo n. 471/1997, come richiamati in atti e non contestati, che i prezzi praticati nelle cessioni alla consorella asiatica corrispondono al valore normale dei beni ceduti, secondo quanto disposto dall'art. 110, comma 7, del TUIR.

La materia è disciplinata dall'art. 110, comma 7 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, a norma del quale i componenti di reddito derivanti da operazioni con soggetti non residenti nel territorio dello Stato controllati dalla stessa società, come nel caso i esame, *"... sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva un aumento del reddito ..."*. Il comma 2 rimanda a sua volta all'art. 9 del TUIR, che, al comma 3, dispone: *"Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di*

Udora

commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore”.

La Corte Suprema di Cassazione, Sez. Tributaria, con sentenza in data 8 maggio 2013, n. 10742, ha precisato che “Deve esser preliminarmente evidenziato come il cosiddetto transfer pricing costituisca, dal lato economico, un’alterazione del principio della libera concorrenza. E questo nel senso che, transazioni tra Società appartenenti ad uno stesso Gruppo, ma con sede in Paesi diversi, avvengono per prezzi che non hanno corrispondenza con quelli praticati in regime di libero mercato. Il fenomeno, quindi, dà luogo ad uno spostamento di imponibile fiscale. E, pertanto, permette di sottrarre imponibile a Stati con maggiore fiscalità. Cosicché, proprio allo scopo di preservare la esatta pretesa impositiva di ciascuno Stato, sono state adottate normative nazionali predisposte a eliminare il fenomeno stesso del transfer pricing. Normative che recepiscono il principio del prezzo normale delle transazioni commerciali, contenuto nel Modello OCSE art. 9, comma 1, Convenzione del 1995.” ... “La disciplina italiana del transfer pricing, come negli altri Paesi, prescinde dalla dimostrazione di una più elevata fiscalità nazionale. Se si vuole, la disciplina in parola rappresenta una difesa più avanzata di quella direttamente repressiva della elusione. Elusione che, per tale ragione, non occorre dimostrare. E questo,

liene

appunto, perché la disciplina di che trattasi è rivolta a reprimere il fenomeno economico in sé. Difatti, tra gli elementi costitutivi della fattispecie repressiva del transfer pricing di cui dall'art. 76, comma 5, d.p.r. 917 del 1986, non si rinviene quello della maggiore fiscalità nazionale. Non occorre, si ripete, provare la elusione. E' pertanto soltanto necessaria l'esistenza di transazioni tra imprese collegate. Spetta invece al contribuente, secondo le regole ordinarie di vicinanza della prova di cui all'art. 2697 c.c., dimostrare che le transazioni sono intervenute per valori di mercato da considerarsi normali a' sensi dell'art. 9, comma 3, d.p.r. n. 917 del 1986. Disposizione per la quale, come noto, son da intendersi normali i prezzi di beni e servizi praticati "in condizioni di libera concorrenza" con riferimento, "in quanto possibile", a listini e tariffe d'uso (Cass. n. 11949 del 2012; Cass. n. 7343 del 2011). Ciò che, quindi, non esclude altri mezzi di prova, prova che tuttavia la contribuente non ha dato. La CTR, pertanto, non poteva pretendere dall'Amministrazione la prova dell'elusione, e, particolarmente, la prova di una fiscalità di favore della legge straniera e della anormalità dei prezzi di transazione intergruppo" (in motivazione. Conforme: Cass., Sez. Trib., 13 luglio 2012, n. 11949).

Grava, quindi, sulla società verificata l'onere della prova che i ricavi contabilizzati sono stati valutati sulla base del valore normale dei beni ceduti, cioè del prezzo dei medesimi beni in condizioni di libera concorrenza, al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui sono avvenute le transazioni, o in quello più prossimo, e con riferimento, per quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni (nel caso in esame, con riferimento alla politica dei prezzi dei

luogo

trasferimenti infragruppo stabiliti dalla ricorrente ed ai prezzi praticati con operatori estranei al gruppo, quindi in regime di concorrenza).

Tale prova la ricorrente ha dato.

Infatti, per la valutazione del valore normale dei beni è stato utilizzato il metodo della comparazione tra prezzi effettuati nei confronti di con quelli praticati nei confronti di clienti terzi, quindi in condizioni di libero mercato, nel tempo e nel luogo più prossimi, sulla base dei medesimi listini utilizzati dalla ricorrente (metodo CUP con confronto interno).

E' pacifico che la ricorrente ha adottato una politica di prezzi con sconti crescenti con l'aumentare della quantità venduta per ciascuna singola transazione (prodotto rilevante) e a favore del singolo cliente con cui realizza un rilevante scambio commerciale (cliente rilevante). Con la società realizza circa il 20 % del fatturato, ed è quindi un cliente rilevante, e fornisce i singoli prodotti in quantità rilevante. Al fine di rendere omogenea la comparazione, la ricorrente ha quindi confrontato le percentuali di sconto applicate alla consorella con quelle applicate alle società rilevanti per prodotti rilevanti, considerando la media delle transazioni realizzate, e non i singoli prodotti, che, in quanto, tali, possono scontare di peculiarità che ne inficiano il confronto.

L'esito di tale confronto è sintetizzato nelle tabelle esposte a pag. 31 e ss. del ricorso, in cui si evince che alla consociata estera sono stati applicati, mediamente, sconti inferiori rispetto a quelli praticati ai clienti rilevanti e sconti inferiori rispetto a quelli praticati in relazione agli articoli rilevanti, anche comuni, nonostante per la vendita dei prodotti a terzi la

Uscita

	ricorrente sostenga costi superiori, in quanto	sostiene i costi
	relativi al trasporto, alle provvigioni e alle attività funzionali alla vendita che	
	la ricorrente sostiene nelle vendite a terzi. Tali costi sono stati valorizzati	
	dall'Agenzia in € 0,9055 al metro di stoffa venduta, ma tale valorizzazione	
	appare incongrua in quanto non tiene conto che	sostiene anche
	la gestione economica dei rischi di mercato, di magazzino, finanziario e,	
	soprattutto, dei rischi di credito, di interesse e di cambio, oltre la gestione del	
	post vendita ed il rischio di insoluto, che consentono alla ricorrente la	
	cessione dei beni ad	a prezzi inferiori rispetto a quelli applicati a
	terzi, ove tali rischi sono sopportati dalla ricorrente stessa.	
	La congruità dei prezzi praticati a favore della consorella, oltre che	
	dalle argomentazioni sopra dette, risulta evidente anche in relazione alla	
	media generale degli sconti applicati, riferiti a tutti i prodotti e a tutte le	
	transazioni, ove risulta che la percentuale di sconto praticata ai terzi è stata	
	del 16,65%, mentre quella praticata alla consorella del 17,61 % (tabella pag.	
	28 ric.), differenza ampiamente giustificata sulla base delle considerazioni	
	sopra riportate. Si noti che il metodo del confronto globale delle transazioni	
	e dei prezzi praticati, logicamente ragionevole in quanto la ricorrente	
	produce un solo prodotto, stoffa di lana per confezione di vestiti formali, è	
	stato utilizzato e giudicato idoneo dall'Agenzia delle entrate in sede di una	
	precedente verifica, sempre relativa al transfer pricing, conclusasi solo due	
	anni prima con adesione della ricorrente (atto di adesione n.	
	T9BA3BI00289/2012 anno 2006, all. D), e non si riscontra alcuna modifica	
	normativa intervenuta che abbia inficiato tale metodo, sul quale si è creato	
	l'affidamento del contribuente.	
	10	

Ula

Si consideri, infine, che la valutazione del valore normale dei beni è comunque una stima, che, come tale, richiede l'applicazione di metodi statistici ed una discrezionalità tecnica che determinano una fisiologica diversità di esiti, sia pure ragionevolmente contenuta in un limitato margine, a seconda dei diversi criteri introdotti, non essendo statisticamente rilevante la lieve differenza di percentuale sopra rilevata, che, come detto, trova comunque giustificazione.

Non si condivide, al contrario, il criterio utilizzato dall'Agenzia delle Entrate, che ritiene di dover effettuare la valutazione mediante l'analitica comparazione delle transazioni dei singoli prodotti, sia per le molteplicità delle stesse che, partendo dal singolo articolo, si riferiscono a cessioni effettuati in mercati, e continenti, differenziati (principalmente ed

), rendendo poco significativo il confronto (difetto che una valutazione statistica media per aggregati omogenei rende meno rilevante), sia perché si viene così a confrontare termini sicuramente disomogenei, in relazione alla politica dei prezzi praticata, ponendo a confronto diretto i prezzi praticati per piccole cessioni (pochi metri di stoffa) con cessioni per parecchie migliaia di metri di prodotto, per le quali la società offre sconti superiori, soprattutto se destinati a clienti che generalmente acquistano notevoli quantità di prodotti.

Neppure può essere condivisa la critica sulle modalità di confronto dei prezzi di vendita, che la ricorrente realizza sulla base delle percentuali di sconto ma che l'Agenzia ritiene debba essere effettuata sui prezzi al netto dello sconto. Poiché il prezzo netto è costituito dal prezzo di listino meno lo sconto, lo sconto altro non è che la valorizzazione in percentuale della differenza del prezzo praticato rispetto al prezzo di riferimento: il listino. E'

buona

quindi un modo differente di rappresentare la stessa realtà, in percentuale anziché in valore assoluto. Entrambi i metodi conducono, quindi, al medesimo risultato, tant'è che le tabelle utilizzate per realizzare il confronto espongono i prezzi netti e l'ammontare dello sconto in termini assoluti, che rapportati al prezzo di listino rendono la percentuale di sconto, certamente più facilmente leggibile e di immediata valutazione. Si noti, infine, che l'art. 9, comma 3, del TUIR fa riferimento, per la determinazione del valore normale, ai listini e alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni, tenendo conto degli sconti d'uso, sicché il metodo utilizzato dalla ricorrente (prezzo di listino - sconto d'uso) appare conforme alla prescrizione normativa.

Dalla tabella utilizzata per quantificare i maggiori ricavi (all. F) si evince l'erroneità del metodo di computare le transazioni per singoli prodotti, in quanto vengono ripresi solo le differenze negative per la ricorrente, comparando i singoli prezzi in modo disomogeneo (grandi quantitativi con piccoli quantitativi, a prescindere dalle dimensioni del cliente) e senza tenere conto della politica dei prezzi praticata uniformemente nelle transazioni con i terzi e con la consorella e dei differenti rischi che le società sostengono, come sopra specificato.

Nella presente decisione risultano assorbite le ulteriori domande delle parti.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La commissione accoglie i ricorsi riuniti e annulla gli atti impugnati. Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, a favore delle ricorrenti, delle spese di lite che liquida in € 5.000,00, oltre accessori di legge.

Uscire

Così deciso in Milano, li 30 settembre 2016

Il Giudice estensore

Il Presidente

Guido Ruffini

R. B. N. C. L.