



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 12

SEZIONE

N° 12

REG.GENERALE

N° 3087/2016

UDIENZA DEL

14/11/2016 ore 15:00

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	BIANCOSPINO	DANILO	Presidente
<input type="checkbox"/>	BARBATA	AGOSTINO	Relatore
<input type="checkbox"/>	CURAMI	MICAELA SERENA	Giudice
<input type="checkbox"/>			

N°

9097

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

28-11-2016

Il Segretario

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 3087/2016
depositato il 05/05/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° IRAP 2010
contro:
DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO CONTENZIOSO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:
BERGAMASCHI D.SSA MAURA
STUDIO PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI
VIA VITTOR PISANI, 20 20124 MILANO MI

difeso da:
SALVINI AVV.LIVIA
STUDIO PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI
VIA VITTOR PISANI, 20 20124 MILANO MI

difeso da:
TODINI AVV.CHIARA
STUDIO PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI
VIA VITTOR PISANI, 20 20124 MILANO MI

OGGETTO DELLA DOMANDA - SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso ha per oggetto l'annullamento dell'avviso d'accertamento relativo ad Irap, per l'anno d'imposta 2010, emesso dalla Direzione Reg. Lomb. - Ufficio Contenzioso - a seguito del PVC redatto in data 1/12/2014, con il quale è stata contestata l'infedele dichiarazione di componenti positivi di reddito dichiarati in misura inferiore al valore normale, in violazione dell'art. 5, D.Lgs. 446/97.

Nello specifico l'Ufficio ha contestato l'omesso riaddebito alla società capogruppo tedesca dei costi per sponsorizzazione sostenuti nei confronti della , nonché nei confronti del soggetto persona fisica in considerazione della rilevanza internazionale della squadra di calcio italiana e della fama del predetto soggetto; inoltre, è stato contestato l'omesso riaddebito, alla casa madre tedesca, dei costi sostenuti a fronte del servizio di controllo di qualità svolto dalla consociata con sede a Hong Kong, nei confronti dei fornitori asiatici, in considerazione dei benefici attribuibili al marchio (di cui è titolare la ricorrente) derivanti dal rispetto degli standard qualitativi imposti dalla casa madre.

Pertanto, l'Ufficio ha accertato, in capo alla ricorrente, un maggiore valore della produzione netta ai fini Irap per l'importo di € , determinando una maggiore imposta pari ad ed irrogando le sanzioni di cui all'art. 32, c. 2, D.Lgs. 446/97, oltre interessi.

Contro la pretesa la ricorrente, come sopra rappresentata e difesa, ha proposto tempestivamente il presente ricorso per i motivi dettagliatamente descritti nell'atto d'impugnazione e così di seguito riassunti:

- infondatezza dell'avviso poiché basato su risultanze di analisi approssimative ed inesatte sulla scorta di ragionamenti irrimediabilmente viziati e definitivamente inattendibili;
- irrilevanza ai fini Irap dei rilievi in materia di *transfer pricing* sull'anno 2010;



- nullità dell'avviso per omessa motivazione rafforzata, in violazione dell'art. 12, c. 7, L. 212/2000;
- indebita ed illegittima la pretesa sanzionatoria sia in relazione all'infondatezza dei recuperi d'imposta che in via autonoma per espressa disposizione di legge.

Su tali eccezioni e deduzioni ha concluso, in via principale ed assorbente, con la richiesta d'annullamento in tutte le sue parti dell'atto impugnato, con vittoria di spese di giudizio.

In data 6/6/2016, si è costituito in giudizio l'Ufficio il quale ha ribadito la legittimità e fondatezza dell'avviso d'accertamento impugnato, controdeducendo nel merito le argomentazioni espresse nell'atto d'impugnazione e soffermandosi sull'infondatezza della contestazione addotta dalla ricorrente sull'inapplicabilità delle sanzioni, precisando che la pretesa sanzionatoria trova fondamento nell'art. 1, c. 2 ter, D.Lgs. 471/97.

Ha concluso con la richiesta di rigetto del ricorso con vittoria delle spese di giudizio.

In data 11/11/2016, la ricorrente ha depositato atto di rinuncia a proseguire il contenzioso esclusivamente con riferimento a quei motivi del ricorso relativi all'illegittimità nel merito della pretesa impositiva erariale, in quanto soggetti al riesame del Ministero delle Finanze nell'ambito della procedura amichevole di cui all'art. 6, della Convenzione Europea n. 90/436/CEE, c.d. MAP (*Mutual Agreement Procedure*); mentre, ha insistito nel richiedere la dichiarazione di illegittimità della pretesa sanzionatoria.

La Commissione, verificato che la ricorrente ha effettivamente depositato, in data 25/6/2015, presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'istanza relativa all'apertura della procedura amichevole, di cui all'art. 6, della Convenzione Europea n. 90/436/CEE; che, per quanto riguarda il merito della pretesa la ricorrente intende proseguire con la fase arbitrale; visto l'atto di rinuncia parziale al ricorso; considerata legittima la prosecuzione del contenzioso limitatamente alla pretesa

Roy

sanzionatoria; ritiene cessata la materia del contendere relativamente ai rilievi relativi all'imposta; pertanto, la controversia, di cui all'odierno giudizio, è da circoscrivere limitatamente alle contestazioni espresse nell'atto d'impugnazione sull'illegittimità dell'irrogazione delle sanzioni.

Sul punto, ritiene il Collegio giudicante che bisogna, comunque, prendere le mosse, per completezza d'indagine, dalla Legge 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1 c. da 281 a 284 (Legge di Stabilità 2014), senza con ciò estendere il *petitum*, così come circoscritto dalla rinuncia parziale al ricorso, alla questione sull'eventuale rilevanza ai fini Irap dei rilievi in materia di *transfer pricing* per l'annualità di cui è giudizio (anno 2010), a cui è da ricollegare l'eccezione, qui controversa, relativa all'applicabilità delle sanzioni. La predetta norma ha esteso retroattivamente anche ai fini IRAP la disciplina dei prezzi di trasferimento facendo comunque salva la disapplicazione delle sanzioni per i periodi d'imposta per i quali alla data del 1° gennaio 2014 siano decorsi i termini per la presentazione della relativa dichiarazione, per quello che ci riguarda si pongono in rilievo i commi 281 e 282, che così dispongono: comma 281. *"La disciplina prevista in materia di prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive anche per i periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007"*; Comma 282. *"La sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, non si applica alle rettifiche del valore della produzione netta di cui al comma 281"*).

Mentre il regime precedente alla Legge di stabilità 2014 era determinato dalla L. 24/12/2007, n. 244 (Legge di stabilità 2008), la quale, per effetto dell'abrogazione dell'art. 11-bis del D.Lgs. n. 446/1997 disponeva che a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31/12/ 2007, la base imponibile IRAP andava determinata in applicazione del c.d. principio di

Rc 4

"derivazione diretta" dalle risultanze di bilancio; per cui, le componenti positive e negative vanno imputate alla formazione del "valore della produzione", secondo le risultanze del conto economico; inoltre, la norma ha disposto che "i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa".

In pratica il legislatore ha svincolato la base imponibile IRAP dalle regole dettate per la determinazione della base relativa all'Ires, così determinando l'irrilevanza ai fini Irap della disciplina dei prezzi di trasferimento, sul presupposto che l'art. 110, c. 7, DPR 917/86, riguardi esclusivamente l'Ires ossia, per l'Irap bisogna tenere in considerazione, ai fini della rilevazione dei ricavi o dei costi dei beni e dei servizi ceduti o prestati infragruppo, esclusivamente i valori indicati nel conto economico.

Tale svincolo operato nel 2008, atteso che il nuovo sistema ha determinato l'irrilevanza ai fini Irap (vedi citato art. 110, c. 7, DPR 917/86) dei prezzi di trasferimento delle transazioni intercompany ai fini della determinazione del valore della produzione, ha determinato l'Ufficio, come ha ribadito nelle proprie controdeduzioni, nonostante i dubbi interpretativi obiettivamente creati dal predetto svincolo, a ritenere applicabile l'estensione delle rettifiche dei prezzi di trasferimento operate ai fini IRES anche ai fini IRAP, a tal uopo, facendo espresso riferimento alla Circ. n. 58/E del 15/12/2010, ove l'Agenzia delle Entrate, argomentando in merito all'effetto premiale derivante dall'adesione al regime documentale, ha affermato che *"Il beneficio in questione, consiste nell'escludere dall'applicazione della sanzione prevista dal comma 2, dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 in caso di infedeltà della dichiarazione (nonché, per ragioni di coerenza sistematica, dalle analoghe sanzioni previste per il comparto IRAP)".*

Il beneficio, introdotto dall'art. 26, D.L. n. 78/10, consente di escludere dall'applicazione della sanzione prevista dall'art. 1, c. 2 bis, D.Lgs. 471/97, i contribuenti Ires che durante l'accesso/ispezione/verifica o qualsivoglia attività

DV

istruttoria abbiano consegnato all'A.F. la documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore. Con la predetta *Prassi*, quindi, l'A. F., pur in assenza di una specifica norma di applicabilità all'Irap della disciplina sui prezzi di trasferimento, ha precisato che *"per ragioni di coerenza sistematica", la predisposizione della documentazione era idonea a proteggere l'impresa anche dalle sanzioni per infedele dichiarazione IRAP"*; regime agevolativo che, a parere dell'Ufficio, non è applicabile nella fattispecie appunto perché la ricorrente, in sede di redazione dell'avviso d'accertamento, non si è avvalsa della facoltà di presentare la documentazione nazionale per beneficiare del regime premiale in caso di rettifica dei prezzi di trasferimento. Sul punto, ritiene il Collegio che bisogna, comunque, fare riferimento ai soli periodi d'imposta antecedenti al 2008 e per i quali, alla data di emanazione della citata Circolare era decorso il termine per l'accertamento di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973.

Con la legge di stabilità per l'anno 2014, il legislatore, condividendo l'interpretazione esplicitata dall'A.F., nella citata Circolare n. 58/E/2010, ha disposto che la disciplina di cui all'articolo 110, comma 7 del D.P.R. n. 917/1986 rileva anche ai fini IRAP nei periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007 (art.1, c. da 281 a 284 della Legge 147/2013 - citati in premessa -); in tal modo risolvendo le questioni interpretative, prima evidenziate, relative all'applicazione o meno della normativa in questione anche ai fini IRAP a seguito dello svincolo della determinazione del valore della produzione dalle variazioni dettate in materia di ires ossia, lo svincolo dell'imponibile Irap dall'Ires, di cui alla L. 244/07, trova un'esplicita deroga nella disciplina del prezzi di trasferimento, la quale, seppur dettata dal D.P.R. n. 917/1986, si rende applicabile anche ai fini della riferita imposta regionale.

Nell'atto d'impugnazione la ricorrente si sofferma sull'efficacia retroattiva della previsione normativa contenuta nella Legge n. 147/2013; sulla questione ritiene la Commissione che il legislatore, sul presupposto di risolvere le incertezze interpretative sorte nel passato, ha optato per la non applicazione delle sanzioni

Du

previste per l'infedele dichiarazione, con riferimento ai periodi d'imposta per i quali alla data dell'1/1/2014 (entrata in vigore L. Stabilità 2014), siano decorsi i termini per la presentazione della dichiarazione; pertanto, nel caso in cui siano state riscontrate delle violazioni dell'art. 110, c. 7, DPR 917/86 (ossia quando le transazioni intercompany non siano state realizzate al valore normale) le sanzioni, di cui all'art. 1, c. 2, del D.Lgs. n. 471/1997, non trovano applicazione, relativamente ai periodi d'imposta 2008 - 2012.

Ritiene il Collegio, condividendo le eccezioni sollevate dalla ricorrente, che tale regime di favore sia la diretta applicazione del principio del legittimo affidamento del contribuente, di cui all'art. 10, L. 27 luglio 2000 n. 212 (Statuto Contribuente). Infatti, le sanzioni non sono irrogate nel caso in cui la violazione commessa dal contribuente sia dipesa da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria. Sempre con riferimento ai predetti periodi d'imposta (2008 - 2012), le sanzioni per infedele dichiarazione potranno essere disapplicate in virtù del regime premiale di cui al citato art. 26 del D.L. n. 78/2010.

Ritiene, tuttavia, la Commissione che, ai sensi dell'art. 1, c. 284, L. n. 147/2013, la sanzione vada applicata nel caso in cui la medesima sia stata già irrogata con provvedimento divenuto definitivo in data antecedente al 1° gennaio 2014, circostanza non rinvenibile nella fattispecie, che giustifica ulteriormente l'illegittimità della sanzione irrogata; mentre, per effetto delle rettifiche operate dalla legge di stabilità per l'anno 2014, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2012, le rettifiche operate a fronte dell'applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento trova applicazione anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, ne consegue che a decorrere da tale data, la disapplicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione potrà avvenire solo in virtù del regime premiale di cui all'articolo 26, del D.L. n. 78/2010 (presentazione della documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore).

Ry

Pertanto, ritiene la Commissione che, nella fattispecie in esame, vada riconosciuta alla ricorrente fondata l'eccezione d'illegittimità della sanzione in diretta applicazione del citato art. 1, c. 281 e 282, L. 147/13 e dell'art. 10, L.27 luglio 2000 n. 212; altresì, comunque, per quanto detto sopra, va rilevata l'infondatezza della sanzione irrogata anche in applicazione dell'art. 6, c. 2 D. Lgs. 472/97, in base al quale *"non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono"*; mentre per le spese, in considerazione del parziale accoglimento rispetto alla domanda d'annullamento in origine formulata con l'atto d'impugnazione, si ritiene ricorrano giustificati motivi per procedere alla loro integrale compensazione.

P.Q.M.

La Commissione, dichiara cessata la materia del contendere quanto all'imposta;
accoglie nel resto;
compensa le spese.

Milano, 14/11/2016.

Il Relatore



Il Presidente

