



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**
DI MILANO

SEZIONE **17**

riunita con l'intervento dei Signori:

☒	BERETTA	GIUSEPPE	Presidente
☒	MARTINELLI	LIVIA	Relatore
☒	MARTELLO	PIETRO	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 3197/2016
depositato il 10/05/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D0E1C07424 IRES-CONSOLID. 2011
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

difeso da:

- sul ricorso n. 3199/2016
depositato il 10/05/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D0C1C07429 IRAP 2011
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

SEZIONE

N° 17

REG.GENERALE

N° 3197/2016 (riunificato)

UDIENZA DEL

24/01/2017 ore 14:30

N° 704/17

PRONUNCIATA IL:

24/01/2017

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

26 GEN 2017

Il Segretario



(segue)

SEZIONE

N° 17

REG.GENERALE

N° 3197/2016 (riunificato)

UDIENZA DEL

24/01/2017 ore 14:30

proposto dal ricorrente:

difeso da:

OGGETTO DELLA DOMANDA

Ricorsi riuniti avverso avviso di accertamento per IRES e sanzioni 2011 Agenzia delle Entrate DP II di Milano (RG 3197/16) e IRAP (RG 3199/16)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Collegio preliminarmente provvede alla riunione dei ricorsi per connessione oggettiva e soggettiva.

Con ricorso depositato in data 10/05/2016 consolidata, e
, consolidante impugnano l'avviso di accertamento in epigrafe per IRES e sanzioni relative all'anno d'imposta 2011, notificato in data 25/11/2015, a seguito di PVC redatto a carico della e notificato alla stessa in data 16/07/2014 per violazioni ex art. 110 comma 7 TUIR nella determinazione dei prezzi di trasferimento tra Remer Spa (cessionaria) e la correlata irlandese (cedente). In pari data spa impugna l'avviso in materia di IRAP.

Nell'ambito di rapporti infragruppo la cedeva beni anche alla e, pertanto, veniva inviata segnalazione e l'Ufficio notificava alla ricorrente questionario con la richiesta di una serie di documentazione (bilancio 2011, conti di mastro relativi alle operazioni con la correlata irlandese, studio sui prezzi di trasferimento). A seguito di ciò veniva effettuata un'unica rettifica IRES riguardante la determinazione del valore normale e non riconosciuti costi per € 52.848 cui corrisponde una maggiore imposta IRES per € 14.533,00 e irrogate sanzioni di pari importo, trattandosi, secondo l'Ufficio di un comportamento elusivo finalizzato al risparmio d'imposta.

Per quanto riguarda l'IRAP in capo a spa l'Ufficio determina una maggiore imposta di € 2.061,00 e, alla luce della normativa introdotta con la legge di stabilità 2014, non irroga sanzioni.

Va precisato che nell'avviso di accertamento è evidenziato che la Remer non avrebbe comunicato in Unico il possesso degli oneri documentali di cui alla disciplina prevista dall'art. 1, comma 2 ter del Dlgs 471/1997 e al Provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate emanato in data 29.9.2010 (Documentazione Nazionale)

L'Ufficio per determinare la corretta remunerazione spettante al soggetto irlandese (considerato mero intermediario) rettifica il valore normale dei prezzi di trasferimento relativamente agli acquisti dei semilavorati da parte delle società del Gruppo () applicando un *Mark up* del 10% sulle spese amministrative

e ricorrenti chiedono l'annullamento dell'avviso di accertamento impugnato, con vittoria di spese, competenze e onorari, per i motivi di seguito esposti.

1) nullità dell'atto impugnato per assoluta carenza del presupposto: non è stato attuato alcun comportamento elusivo finalizzato a ottenere una riduzione del carico fiscale. Sono errate tutte le considerazioni svolte sia nel PVC sia nell'avviso di accertamento, mosse dalla convinzione che i prezzi di trasferimento dei beni da a , siano stati determinati per creare una pianificazione fiscale funzionale a ridurre il carico

fiscale sul gruppo Remar, considerando la differenza del livello di tassazione tra Irlanda e Italia pari a 19 punti percentuali. Tale affermazione è priva di fondamento perché la verifica del Consolidato IRES 2012 evidenzia che nel 2011 il gruppo aveva residue perdite fiscali dagli anni precedenti di ben 778.140,00. Al contrario, nel caso in esame, il Gruppo avrebbe dovuto trasferire utili in Italia (detassati) anziché lasciarli in Irlanda soggetti a una tassazione del 12,5%;

2) illegittima rettifica del prezzo di acquisizione di merci e componenti effettuati dalla consociata per erronea individuazione del soggetto da testare che secondo i verificatori avrebbe dovuto essere la società che svolge attività di intermediazione con conseguente erronea applicazione del metodo prescelto per la valorizzazione delle transazioni intercompany (spese amministrative + mark up 10%). Applicando il metodo utilizzato dalla società cioè il metodo (quello suggerito dalle linee Guida OCSE 2010), la redditività di corrispondo alla redditività media delle società comparabili indipendenti. Dai dati imputati relativi al periodo d'imposta 2011, l'Ebitda conseguito è di € 437.821, pari al 7,37% dei ricavi realizzati nel corso dello stesso periodo. Va rilevato un non corretto approccio metodologico da parte dei verificatori nell'applicazione del costo maggiorato che immotivatamente non hanno effettuato una seria ed oggettiva analisi di comparabilità, non hanno proceduto alla predisposizione di un'analisi di benchmark al fine di identificare le società comparabili al soggetto testato.

Si eccepisce, infine, l'arbitrarietà nella determinazione del valore normale contravvenendo le indicazioni suggerite dall'OCSE.

3) illegittima applicazione delle sanzioni sulla maggiore IRES accertata a seguito della contestazione sui prezzi di trasferimento, risultando verificate le condizioni per la non applicazione delle sanzioni di cui all'art.1 co.2 del DPR 471/97 avendo il contribuente aderito al regime degli oneri documentali. I verificatori, sulla base delle informazioni rappresentate nel documento di "transfer pricing" hanno potuto muovere le contestazioni oggetto di esame con ciò chiarendo l'idoneità della documentazione esaminata, per cui l'applicazione delle sanzioni è ingiustificata.

4) Errata determinazione del costo di acquisto di merci e componenti effettuati nell'anno 2011 dalla correlata, e conseguente erronea quantificazione dell'unica rettifica dell'accertamento impugnato. Si evidenzia un errore metodologico che inficia la validità della rettifica sui prezzi di acquisizione della società e la conseguente ripresa a tassazione di € 52.848,43. L'ufficio ha fatto una ripresa a tassazione sulla fondandosi su dati estrapolati da un bilancio di un soggetto che risulta ad ogni effetto "terzo" rispetto alla destinataria dell'avviso di accertamento, tale che da rendere l'atto invalido.

Eccepisce la ricorrente l'illegittima applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento ai fini IRAP per irretroattività della norma di cui all'art. 1 comma 281 della Legge di stabilità 2014 che è norma a carattere innovativo non trattandosi di interpretazione autentica

L'Ufficio si è costituito in giudizio, chiedendo il rigetto del ricorso per i seguenti motivi:

1) sulla nullità dell'atto per assenza di comportamento antielusivo, l'Ufficio ha chiarito come si realizzerebbe il risparmio d'imposta. L'amministrazione non solo ha paragonato le due tassazioni previste ma ha anche qualificato l'attività della società irlandese

, come distributore, in un'attività di intermediazione nell'acquisto di prodotti

semilavorati dalla Repubblica Popolare Cinese. L'Ufficio ha provveduto a disconoscere i componenti negativi ed ad annullare la perdita dichiarata dalla società per gli anni precedenti. Pertanto emerge una vendita triangolare, nel cui mezzo, il soggetto irlandese intermedia in termini reali tra il fornitore cinese e l'effettivo acquirente finale, la

“Il prezzo di trasferimento per la vendita di beni materiali da a , è determinato sottraendo un margine per dal prezzo di vendita anticipato del cliente. Il margine per è stabilito tenendo in considerazione la struttura di costo di ed un margine EBIT target”. L'Ufficio sostiene che la società irlandese è stata costituita dal gruppo nell'anno 2008, con lo scopo apparente di distribuire i prodotti. In realtà la società senza aver alcun know-how in termini di risorse umane ed asset specifici, riesce ad acquistare dal mercato cinese componentistica specifica di rubinetteria e contestualmente a rivenderla solo ed esclusivamente al gruppo con un ricarico notevole, contraddicendo la natura di società distributrice di prodotti in Irlanda e valorizzando la funzione di mero intermediario;

2) sulla illegittimità della rettifica del prezzo di acquisizione delle merci dalla consociata irlandese, l'Ufficio sostiene che l'indicatore di profitto ROS essendo influenzato da variabili funzionali agli acquisti fatti con ma anche agli acquisti fatti da tutti gli altri fornitori non può rappresentare un corretto parametro di riferimento per l'analisi della congruità dei prezzi praticati nelle transazioni intercompany;

3) sull'illegittima applicazione delle sanzioni sulla maggiore IRES accertata, non si può concordare per l'annullamento delle sanzioni, perché è la stessa parte che dichiara di non aver presentato la documentazione relativa ai prezzi di trasferimento. L'Ufficio ha infatti considerato le informazioni messe a disposizione da controparte, che riguardano solo il 2010, nessuna documentazione è stata presentata per il 2011;

4) sull'errata determinazione del costo di acquisto di merci e componenti e conseguente errata quantificazione della rettifica operata con l'accertamento impugnato. I dati usati non sono presunti come sostiene il ricorrente, ma emergono dalle scritture contabili della società distributrice, pertanto l'Ufficio ribadisce la validità delle motivazioni poste alla base della ripresa a tassazione ai fini IRES del maggior imponibile di € 52.848,43.

5) per quanto riguarda l'IRAP l'Ufficio richiama la Circ. 15.12.2010 n 58 che prevede l'esclusione delle sole sanzioni. Deposita sentenza favorevole CTP Milano sez. 16 relativo a

e

All'esito dell'odierna pubblica udienza la commissione così decide.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'oggetto del contendere riguarda il mancato riconoscimento di costi per acquisti infragruppo in quanto i prezzi applicati con riferimento alla transazione /ricorrente - società appartenenti al - non sono stati ritenuti dall'Ufficio corrispondenti al principio del valore normale. Il nostro legislatore ha disciplinato la materia del *transfer pricing* all'art. 110 comma 7 del DPR 917/86.

Più precisamente la ricorrente per la determinazione del valore normale dei beni acquistati da ha ritenuto di applicare, secondo le indicazioni OCSE, il metodo del margine netto delle transazioni () con indicatore di profitto il ROS (Ebit/vendite) mentre

l'Ufficio lo ha determinato applicando un *mark up* del 10% alle spese amministrative di BWW.

Preliminarmente il Collegio osserva che produce il Documento Nazionale 2010 atto a consentire il riscontro della conformità dei prezzi di trasferimento. Lo stesso risulta essere stato esibito ai verificatori della in quanto è proprio dall'esame di questa documentazione che i verificatori hanno riscontrato delle criticità nel metodo utilizzato dalla Capogruppo e dalla ricorrente per regolare i rapporti intercompany (cfr. pagg. 6 e segg. dell'accertamento...."Informazioni assunte dallo studio della Documentazione Nazionale per il periodo d'imposta 2011").

Va, altresì, rilevato che si è in presenza di un accertamento che prende le mosse da una verifica fiscale in capo alla per acquisti effettuati dalla correlata irlandese. All'odierna ricorrente è stato richiesto solamente di produrre una serie di documentazione contabile relativa all'anno 2011 e nulla di più. Nessuna verifica specifica è stata effettuata sugli acquisti effettuati da ma l'Ufficio si è limitato a presumere che coincidano con le vendite di quest'ultima.

Dall'esame della documentazione prodotta nel fascicolo di causa, questa Commissione ritiene il ricorso meritevole di accoglimento per una serie di motivi, qui sotto esplicitati.

1) quanto al comportamento elusivo.

L'accertamento si basa principalmente sul comportamento elusivo posto in atto dalla ricorrente finalizzato dal risparmio. Nel caso di specie va evidenziato che la consolidante nel 2011 utilizza perdite fiscali di anni precedenti per € 584.021 ed indica nel Modello Unico un'ulteriore eccedenza di perdite di anni precedenti per € 524.017,00. Il Collegio non ravvisa pertanto alcun comportamento elusivo o pianificazione fiscale atta ad evadere imposte.

2) quanto al metodo utilizzato dall'Ufficio per la determinazione del valore normale

Come noto - al fine di determinare e quantificare i prezzi di trasferimento in maniera più aderente possibile alla realtà economica - l'OCSE consiglia uno dei seguenti metodi, c.d. "tradizionali":

- i) metodo del prezzo comparabile di libero mercato (*Comparable uncontrolled price method* CUP);
- ii) metodo del prezzo di rivendita (*Resale minus method*);
- iii) metodo del costo maggiorato (*Cost plus method*).

Nel caso in cui i metodi suddetti non possano trovare conforto nella realtà d'impresa, si prevede la possibilità di adottare dei metodi alternativi basati sull'utile derivante dalle transazioni, c.d. "reddituali" (*Transactional profit methods*). Considerando che i metodi alternativi devono essere presi in considerazione solo in particolari circostanze, l'OCSE considera compatibili con il principio di libera concorrenza solo i seguenti criteri:

- i) il metodo della ripartizione dell'utile (*Transactional profit split method* - TPSM);
- ii) il metodo del margine netto delle transazioni (*Transactional net margin method* - TNMM).

Il prezzo di trasferimento per la vendita dei beni materiali da BWW Ltd a Daniel è stato determinato dalla ricorrente, le sottraendo un margine dal prezzo di vendita anticipato dal

cliente. Il margine per Daniel è stato stabilito tenendo in considerazione la struttura di costo di Daniel Spa e un margine EBIT target. Sulla base dei risultati conseguiti applicando il metodo TNMT la redditività di Daniel Spa è risultata essere pari a circa il 7,37% dei ricavi realizzati nel periodo d'imposta che corrisponde, grosso modo, alla redditività media di società comparabili indipendenti di cui all'allegato n. 5. E' stato applicato il cd deductive approach secondo le Guidelines OCSE con la ricerca delle società comparabili indipendenti.

L'Ufficio, al contrario, ha utilizzato, arbitrariamente, la metodologia del costo maggiorato ma non ha effettuato una comparazione del margine di utile della transazione in esame con quello ottenuto da terzi indipendenti svolgenti analoghe funzioni in relazione a transazioni simili.

Le considerazioni sopra articolate trovano un netto *continuum* nelle motivazioni contenute nella recente sentenza resa dalla CTR di Milano con cui è stato dichiarato illegittimo un atto di accertamento volto a rettificare la misura di deducibilità degli interessi passivi computati da una società, a seguito di un finanziamento intra-gruppo. La Commissione, nel caso di specie, ha asserito che: *"la ripresa a tassazione fondata sul transfer pricing, quindi, presuppone che l'ufficio effettui una COMPARAZIONE (maiuscolo della sentenza, n.d.a) tra il corrispettivo pattuito intra-gruppo e il corrispettivo praticato da imprese terze ed indipendenti. Lo stesso art. 9, comma 3, infatti, non consente all'amministrazione finanziaria di "stimare" il valore normale di un bene o di un servizio, ma solo di desumerlo effettuando una comparazione con il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o simili. E' quindi sull'amministrazione finanziaria che incombe l'onere di provare, sulla base di una propria istruttoria, che l'avviso di accertamento si basa sulla asserita differenza tra i corrispettivi oggetto di verifica e i corrispettivi, relativi a beni o servizi simili, pattuiti fra imprese indipendenti. Rileva questo giudice che l'ufficio non è giunto a tale conclusione sulla base di dati oggettivi, vale a dire tramite una comparazione, ma esclusivamente sulla base di una sua opinione....". Infine, "l'ufficio ha operato in aperto contrasto con le indicazioni fornite dall'OCSE ed evidenziato nelle "TP guidelines". Infatti, con riferimento a tali istruzioni, bisogna ribadire che se il prezzo (o il margine) della transazione è compreso nell'intervallo determinato con il criterio dell'arm's lenght (criterio della libera concorrenza) la rettifica non dovrebbe essere fatta in alcun modo"* (cfr sentenza n. 2725 del 18.6.15 CTR Milano).

Nel caso qui in esame l'Ufficio non è giunto alle proprie conclusioni sulla base di elementi oggettivi ma solamente su un giudizio soggettivo e arbitrario (ritenendo BWB mero intermediario) tralasciando di fare una qualsiasi autonoma istruttoria a fronte di un diverso metodo da seguire.

SE l'Ufficio avesse inteso contestare il prezzo assunto dalla ricorrente avrebbe dovuto dimostrare come, sulla base di un diverso metodo di calcolo del valore normale, a suo dire quello del Costo Maggiorato, e sulla base di relativi *"comparables"*, il margine di utile della transazione sarebbe stato diverso: è chiaro che se cambia il metodo per applicare il principio di libera concorrenza, cambiano anche i *"comparables"*. Ne consegue che la ripresa a tassazione deve essere annullata.

Problema IRAP: questo Collegio ritiene che la disciplina del *transfer pricing* sia applicabile in materia di IRAP soltanto dal 2014.

La questione verte sulla valenza retroattiva della Legge di stabilità per il 2014 (art.1, comma 281, della Legge n. 147/2013) che ha introdotto la pretesa erariale dei maggiori

componenti accertati in materia di *transfer pricing* anche ai fini IRAP a partire dal 2008, ancorché con esenzione da sanzioni fino all'anno 2012.

Al riguardo, giova ricordare che dal 2008 si è avuto lo sganciamento della base imponibile IRAP dalle variazioni in aumento e diminuzione IRES, generandosi in sostanza una netta separazione fra le regole valide per la determinazione dell'IRES rispetto a quelle dell'IRAP, con conseguente automatica irrilevanza delle rettifiche da *transfer pricing* operate ai soli fini reddituali.

Giova altresì evidenziare che lo Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000) prevede, come regola generale, la irretroattività della legge tributaria in quanto la retroattività delle norme andrebbe contro la certezza del diritto e, quindi, sarebbe idonea ad incrinare la correttezza cui, tra l'altro, deve essere improntato il rapporto fisco-contribuente.

Pertanto, questo Collegio ribadisce che le disposizioni della richiamata legge di stabilità 2014 non possono considerarsi normativa di interpretazione autentica, difettando la norma originaria da interpretare autenticamente. Conseguentemente, l'applicazione della norma *de qua* ai periodi d'imposta anteriori al 2014 violerebbe l'ulteriore principio costituzionale dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente. (cfr, in tal senso, CTP Reggio Emilia, sentenza n. 510/3/14 del 19.11.2014)

Alla luce di tutte le considerazioni sopra esposte i ricorsi devono essere accolti.

Per la particolarità del contenzioso e per le diverse decisioni cui sono giunte altre sezioni di questa CTP si ritiene corretto compensare le spese di giudizio.

P. Q. M.

La Commissione accoglie i ricorsi riuniti annullando gli avvisi di accertamento impugnati.
Spese compensate.

Così deciso in Milano, li 24/1/2017

Il Relatore
(Dott. Livia Martinelli)



Il Presidente

(Dott. Beretta)

