



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI MILANO

SEZIONE 49

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |             |          |            |
|--------------------------|-------------|----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | IZZI        | GIOVANNI | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | FRANCONIERO | FABIO    | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | TAVAZZA     | MARIO    | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |             |          |            |
| <input type="checkbox"/> |             |          |            |
| <input type="checkbox"/> |             |          |            |
| <input type="checkbox"/> |             |          |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 6987/2015  
depositato il 13/10/2015

- avverso la sentenza n. 2154/2015 Sez:42 emessa dalla Commissione Tributaria  
Provinciale di MILANO

contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO  
contro:

[Redacted]

difeso da:

[Redacted]

e da

[Redacted]

e da

[Redacted]

contro:

[Redacted]

difeso da:

[Redacted]

SEZIONE

N° 49

REG.GENERALE

N° 6987/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

15/12/2016 ore 15:00

N°

604/49/2017

PRONUNCIATA IL:

15/12/2016

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

16/02/2017

Il Segretario

*Il Funzionario*

*(Data di Inizio)*

*Il Segretario*



(segue)

SEZIONE

N° 49

REG.GENERALE

N° 6987/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

15/12/2016 ore 15:00

e da

e da

contro:

difeso da:

e da

e da

proposto dall'appellante:

**Atti impugnati:**

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TMB033100163 IRAP 2006

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TMB063I00931 IVA-ALTRO 2006

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TMB063I00935 IVA-ALTRO 2007

- sull'appello n. 7153/2015

depositato il 20/10/2015

- avverso la sentenza n. 2154/2015 Sez:42 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO

contro:

DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO CONTENZIOSO  
VIA MANIN 25 20100 MILANO

contro:

difeso da:



(segue)

SEZIONE

N° 49

REG.GENERALE

N° 6987/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

15/12/2016 ore 15:00

[REDACTED]

**e da**

[REDACTED]

**e da**

[REDACTED]

**contro:**

[REDACTED]

**difeso da:**

[REDACTED]

**e da**

[REDACTED]

**e da**

[REDACTED]

**contro:**

[REDACTED]

**difeso da:**

[REDACTED]

**e da**

[REDACTED]

**e da**

[REDACTED]

**proposto dall'appellante:**

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

**Atti impugnati:**

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D032E07864 IRES-CRED.IMP. 2006

## FATTO

Con distinti ricorsi proposti davanti alla Commissione tributaria provinciale di Milano la [redacted] s.p.a. e le socie di questa [redacted] e [redacted] impugnavano gli avvisi di accertamento nn. TMB033I00163/2011, TMB033I00931/2011 e TMB033I00935/2011 della Direzione regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate.

Con il primo atto impositivo l'Amministrazione rettificava per l'anno di imposta 1° luglio 2006 – 30 giugno 2007 il reddito IRES e il valore netto della produzione ai fini IRAP della [redacted], riprendendo a tassazione, e contestualmente imputando per trasparenza ex art. 115 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al d.P.R. n. 917 del 1986 alle società partecipanti:

- a) costi non deducibili ex art. 109, comma 5, del medesimo testo unico consistenti in *royalties* per l'acquisizione di licenze d'uso in esclusiva di marchi di prodotti per il benessere e la cura del corpo e del *know-how* per la relativa fabbricazione, imballaggio, vendita e distribuzione, applicati nei confronti della società contribuente da varie consociate estere del gruppo Sara-Lee in forza di quattro contratti, per un ammontare complessivo di € 1.667.290,00;
- b) deduzione di quote di ammortamento sui marchi nel medesimo esercizio 2006-2007 in violazione dei limiti previsti dall'art. 103, comma 3 del d.P.R. n. 917 del 1986.

Con particolare riguardo al primo rilievo, l'Ufficio riteneva che le *royalties* sostenute dalla [redacted], esercente la sola commercializzazione dei prodotti, costituissero una duplicazione di costi rispetto a quelli già sostenuti dalla medesima società per l'acquisizione di servizi di identica natura in virtù di altri due contratti con società del gruppo internazionale. In particolare, questi ulteriori costi sono stati applicati nei confronti della contribuente a titolo di compartecipazione alle spese di sviluppo del *know-how* (*cost-sharing agreements*) relativi a tutti i prodotti del gruppo Sara-Lee, in virtù di due distinti contratti tra questa e le consociate estere.

Gli altri avvisi di accertamento riguardavano l'IVA dovuta dalla [redacted] negli anni di imposta 2006 e 2007 e scaturivano dal disconoscimento della detraibilità dell'imposta di rivalsa da questa assolta a fronte delle *royalties* pagate alle consociate estere.

Riuniti i ricorsi, la Commissione provinciale adita dava atto dell'accettazione del rilievo *sub b*), pur non dichiarando formalmente la cessazione parziale della materia del contendere e li accoglieva nel resto. Con riguardo invece al recupero *sub a*), il giudice di primo grado affermava che, sebbene tra i contratti di acquisizione delle licenze d'uso e del *know-how*, da un lato, e quelli di compartecipazione ai costi di sviluppo di quest'ultimo, dall'altro lato, «*non vi sia alcuna differenza sia terminologica che sostanziale*», e che in particolare entrambe le due tipologie «*tendono a garantire alla consociata la conoscenza e l'utilizzo del KH (know-how, n.d.e.) dei titolari dei marchi*», nondimeno, non poteva ritenersi sussistente la duplicazione di costi ritenuta dall'Amministrazione finanziaria. Ciò sulla base della duplice causale delle *royalties* pagate dalla [REDACTED] alle società estere del gruppo, ed in particolare sull'assunto che questo costo è giustificato non solo per l'acquisizione del *know-how* relativo alla fabbricazione, l'imballaggio, la vendita e la distribuzione dei prodotti, ma anche «*per l'uso del marchio*». Con separati appelli le Direzioni regionale e provinciale II di Milano dell'Agenzia delle Entrate hanno impugnato la pronuncia di primo grado. Si è costituita in resistenza ad entrambi i mezzi la [REDACTED].

## DIRITTO

Preliminarmente deve essere disposta la riunione degli appelli, poiché proposti contro la stessa sentenza.

Venendo al merito, i due uffici dell'Agenzia delle Entrate appellanti censurano la sentenza di primo grado innanzitutto per errore nei presupposti. Le parti appellanti si dolgono del fatto che la Commissione provinciale non si sia avveduta che i costi recuperati non sono giustificati, e pertanto sono stati disconosciuti, perché il *know how* acquistato «*non è utilizzato dalla società oggetto di verifica, ma delle società che lo realizzano*», perché solo queste ultime svolgono attività di produzione, mentre la prima è impegnata esclusivamente nel segmento finale della commercializzazione dei prodotti (a sostegno di questa censura l'Ufficio richiama la circolare del Ministero delle Finanze n. 32 del 22 settembre 1980, che enuncia il principio secondo cui il pagamento di corrispettivi per l'acquisto di licenze d'uso da parte del licenziatario deve fondarsi su effettivi vantaggi economici).

Al medesimo riguardo, gli Uffici impositori sottolineano che i contratti di *cost-sharing* attribuiscono alla consociata italiana oggetto di accertamento il diritto di proprietà *pro-quota* dei prodotti da essa commercializzati e che in ragione di ciò la stessa non è tenuta a pagare alcuna *royalty* per lo sfruttamento commerciale dei prodotti stessi.

L'Agenzia delle Entrate reitera inoltre il rilievo, posto a base della ripresa a tassazione qui contestato, secondo cui l'importo delle *royalties* (da 3 a 5 per cento del valore d'acquisto dei prodotti) non è congruo rispetto alla notorietà dei marchi commercializzati.

Da ultimo, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria appellante evidenziano che la società contribuente non ha fornito la prova dell'inerenza dei costi e prima ancora la loro certezza e determinabilità.

Nelle proprie controdeduzioni la società appellata ribadisce che i costi per l'acquisizione di *know-how* da essa sostenuti in relazione alle due diverse tipologie di contratti hanno distinte giustificazioni sotto il profilo economico.

Nel sottolineare che i contenziosi relativi agli anni di imposta precedenti si sono risolti nel doppio grado di merito a proprio favore, la [REDACTED]

[REDACTED] evidenzia sul punto ora accennato che i costi sostenuti a fronte dei contratti di licenza d'uso hanno ad oggetto il *know-how* esistente al momento in cui il marchio è acquisito e quindi il diritto d'uso per la produzione e l'imballaggio dei prodotti, mentre con i contratti di *cost-sharing* si attua una compartecipazione tra le società del gruppo dei costi di ricerca e sviluppo del diritto di proprietà intellettuale generato in via continuativa e derivante dall'attività di ricerca e sviluppo dei prodotti poi commercializzati con i diversi marchi. Al medesimo riguardo, la contribuente ricorda che l'OCSE ha affermato (rapporto del 1995) che in linea generale una società distributrice può corrispondere a proprie consociate estere *royalties* per l'uso di marchi.

Così riassunte le contrapposte prospettazioni, questa Commissione tributaria regionale reputa fondate quelle dell'Agenzia delle Entrate.

Gli avvisi di accertamento impugnati contengono un'approfondita analisi dei contenuti dei contratti di concessione di licenza del marchio e comunicazione del *know-how* in forza dei quali la [REDACTED]

[REDACTED] ha sostenuto le *royalties*, da un lato, e dei contratti di *cost-sharing* dall'altro lato (per la precisione: *corporate research & development costs allocation agreement*).

Dalla ricostruzione effettuata negli atti impositivi, e non contestata dalla contribuente, risulta che:

- con i due contratti di *cost-sharing* sono messi a disposizione di quest'ultima i risultati della ricerca e dello sviluppo del *know-how* relativo a tutti i prodotti realizzati e commercializzati dal gruppo [REDACTED], ed in particolare i risultati delle ricerche di laboratorio e delle scoperte scientifiche, ivi compresi i test sui prodotti e sui relativi componenti, nonché tutte le informazioni relative ai processi produttivi, ai metodi di lavorazione, le indicazioni sui controlli di qualità e i risultati della produzione e delle verifiche a campione; ed ancora le indicazioni e le proposte tecniche sull'imballaggio, la movimentazione, la spedizione e l'immagazzinamento dei prodotti;
- tra le prestazioni oggetto di uno dei due contratti di *cost-sharing* in questione vi è anche la messa a disposizione dei servizi di sviluppo e commercializzazione dei marchi globali del gruppo, comprendente la strategia di marchio e posizionamento, lo sviluppo di nuovi prodotti, lo studio di opportunità di espansione e diffusione pubblicitaria del marchio, le informazioni sul mercato;
- i costi sostenuti a questo titolo, dietro emissione di fattura della casa madre estera, sono stati imputati alla voce di conto economico "costi della produzione – per servizi" e alla voce "costi della produzione per servizi e godimento di beni di terzi;
- con i quattro contratti di concessione di licenza del marchio e comunicazione del *know-how* la [REDACTED] ha acquisito l'utilizzo in esclusiva dell'uso del *know-how* per la produzione e l'imballaggio dei prodotti e l'uso sempre in esclusiva del marchio identificativo di questi ultimi, dietro un corrispettivo variabile dal 3 al 5 per cento del fatturato a seconda del marchio.

Dal confronto tra queste due categorie di contratti si ricava dunque che nell'ambito del gruppo internazionale di cui fa parte la società contribuente, pur attiva nel solo segmento della distribuzione, ha un titolo di compartecipazione all'attività di produzione del gruppo medesimo.

Ciò conformemente ad una diffusa prassi commerciale, in cui attraverso i *cost-sharing agreements* viene attuata una "messa in comune" di servizi di interesse comune a tutte le consociate, nell'ottica di un coordinamento e razionalizzazione delle singole attività, a fronte del quale si attua una distribuzione dei reciproci vantaggi sul piano economico.

Sul piano fiscale, poi, in tanto una simile strategia e la conseguente produzione di costi infragruppo è ammessa in quanto il servizio fornito dalla casa madre e messo a disposizione delle consociate risponda a

criteri di utilità effettiva per queste ultime e dunque sia ravvisabile un vantaggio reale economico (ai sensi della citata circolare n. 32 del 22 settembre 1980), sempre che sia normale il valore di scambio dei servizi realizzato e dichiarato dalle due consociate (ex art. 110 del testo unico sulle imposte sui redditi di cui al d.P.R. n. 917 del 1986).

Ebbene, da questo punto di vista, nel presente giudizio non è in contestazione che attraverso i contratti in questione la [REDACTED]

[REDACTED] tragga un'utilità concreta da questa allocazione dei costi di produzione e sviluppo dei marchi e del *know-how*, così come non è contestata la congruità delle spese sostenute a tale titolo. Infatti, la compartecipazione agli oneri inerenti alla produzione consente alla società italiana impegnata nella distribuzione di porsi sul mercato come *branch* concessionaria di vendita del gruppo [REDACTED] stabilmente insediata in Italia, grazie all'assistenza tecnica, amministrativa e commerciale assicurata dalla casa madre praticata in sede di *cost-sharing*.

Tuttavia la strategia di *transfer pricing* attuata dal gruppo si presta ai fondati rilievi dell'Amministrazione finanziaria nell'ulteriore costo sostenuto dalla consociata italiana odierna appellata per l'acquisizione del *know-how* per la fabbricazione, imballaggio, vendita e distribuzione dei prodotti e l'utilizzo del relativo marchio.

Ciò innanzitutto in ragione dell'incontestabile identità ontologica tra l'oggetto dei due contratti, già rilevata dal giudice di primo grado, e dunque – è il caso di sottolineare in questa sede - sull'obiettiva identità di utilità economica che la consociata italiana ritrae dalle diverse prestazioni fornite dalla casa madre estera.

Rispetto alla constatazione ora svolta la società contribuente non ha poi assolto l'onere della prova su di essa gravante, come condivisibilmente dedotto nei due appelli in esame, in particolare alla luce dei requisiti di certezza e determinabilità delle componenti negative del reddito di impresa ricavabili dall'art. 109, comma 5, d.P.R. n. 917 del 1986.

Non è infatti sufficiente invocare sul punto l'astratta compatibilità delle due voci di costo in esame affermata dall'OCSE, senza fornire elementi specifici, relativi alla concreta realtà aziendale della contribuente, che giustificano questa duplicazione di costi. Del pari evanescente appare la distinzione, ribadita nelle controdeduzioni agli appelli, tra *know-how* esistente al momento in cui il marchio è acquisito ai fini della commercializzazione del prodotto e *know-how* generato in via continuativa nella precedente fase produttiva. Al riguardo, la [REDACTED] non ha comunque spiegato quale utilità



ulteriore ha ricavato nell'acquisizione del primo rispetto al costo assunto *pro-quota* in via continuativa per il secondo. Questa prova puntuale era tanto più richiesta se si pone riguardo al fatto che le *royalties* sostenute per i quattro contratti di acquisizione del *know-how* e della licenza d'uso del marchio che hanno generato i costi sconosciuti dall'Agenzia delle Entrate si riferiscono in modo esclusivo alla fase della produzione, e cioè ad un segmento dell'attività del gruppo incontestabilmente non di competenza dell'odierna appellata. Alla luce di ciò, non è dato allora comprendere le ragioni economiche sottese all'allocatione di questo costo all'interno del gruppo alla consociata italiana impegnata nella distribuzione dei prodotti.

Ed infatti, su questo punto devono essere condivise le ragioni poste a base del recupero fiscale avvenuto attraverso gli avvisi di accertamento oggetto del presente giudizio. In essi si sottolinea – in modo condivisibile – che la compartecipazione ai costi di ricerca e sviluppo di produzione in virtù dei contratti di *cost-sharing* si giustifica sul piano economico in relazione al «*diritto di sfruttare economicamente il bene senza corrispondere alcunché a titolo di "royalty"*» e da ciò si trae l'altrettanto esatta conseguenza sul piano tributario che queste componenti di reddito sono qualificabili come costi non inerenti ai sensi dell'art. 109, comma 5, d.P.R. n. 917 del 1986.

Per queste ragioni ragioni, anche la circostanza valorizzata dalla Commissione provinciale nella sentenza appellata, secondo cui i contratti in questione sarebbero comunque giustificati dalla concessione della licenza d'uso del marchio a favore della consociata italiana, si rivela infondata, dal momento che anche questa prestazione deve ritenersi inclusa nel *cost-sharing agreement* vigente all'interno del gruppo [REDACTED].

Peraltro, a questo riguardo il giudice di primo grado ha trascurato le accurate indagini sul contenuto dei contratti svolte negli atti impositivi impugnati, dalle quali è risultato che la [REDACTED]

[REDACTED] già compartecipa ai costi di sviluppo e commercializzazione dei marchi del gruppo [REDACTED]. Sulla base di questo inoppugnabile dato gli avvisi di accertamento oggetto del presente giudizio hanno dunque rilevato una «*duplicazione di costi*», derivante da quelli già sostenuti dall'odierna appellata «*nell'ambito di applicazione dei due contratti di cost-sharing stipulati all'interno del suo gruppo, sia per lo sviluppo del know-how necessario alla produzione dei beni commercializzati che, solo per quanto riguarda KIWI, per lo sviluppo del relativo marchio*».

Anche su questa circostanza, che rende ulteriormente palese la duplicazione, l'appellata non ha svolto controdeduzioni puntuali.

In ragione di tutti i rilievi finora svolti deve concludersi nel senso che le contestazioni mosse dall'Ufficio negli avvisi di accertamento impugnati non sono state superate dalla contribuente attraverso le censure articolate nel presente giudizio.

Riuniti dunque gli appelli, gli stessi devono essere accolti e pertanto, in riforma della sentenza della Commissione provinciale con essi impugnata, devono essere respinti i ricorsi contro gli atti impositivi oggetto del presente giudizio, salva la dichiarazione di cessata materia del contendere parziale, in ragione del rilievo sub *b)* sopra citato, relativo alla deduzione di quote di ammortamento sui marchi nel medesimo esercizio 2006-2007 in violazione dei limiti previsti dall'art. 103, comma 3 del d.P.R. n. 917 del 1986, su cui non vi è contestazione da parte della contribuente. In conclusione, rimane confermata la piena legittimità degli avvisi di accertamento impugnati.

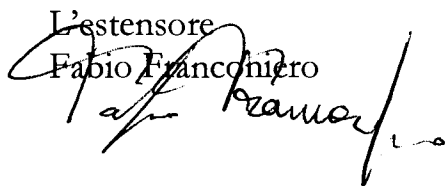
Le spese del presente grado di giudizio possono essere compensate, in ragione della complessità delle questioni controverse.

#### P.Q.M.

previa loro riunione, accogli gli appelli dell'Amministrazione finanziaria e per l'effetto, in riforma della sentenza di primo grado, dichiara la cessata materia del contendere parziale e per il resto respinge tutti i ricorsi delle società contribuenti e conferma la legittimità degli atti con essi impugnati;

compensa integralmente le spese di causa.

Così deciso in Milano, il 15 dicembre 2016

L'estensore  
Fabio Franconiero  


Il Presidente  
Giovanni Izzi  
