



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LOMBARDIA

SEZIONE 24

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	LIGUORO	ALBERTO	Presidente
<input type="checkbox"/>	MARCELLINI	ADELE	Relatore
<input type="checkbox"/>	SACCHI	MAURIZIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 6349/2016
depositato il 31/10/2016

- avverso la pronuncia sentenza n. 5682/2016 Sez:29 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di MILANO
contro:

difeso da:
PATELLI LUCIANO
C/O STUDIO PIROLA PENNUTO ZEI E ASSOCIATI
VIA VITTOR PISANI 20 20100 MILANO

proposto dall'appellante:
DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO CONTENZIOSO

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TMB033M00374/2013 IRES-ALTRO 2008

SEZIONE

N° 24

REG.GENERALE

N° 6349/2016

UDIENZA DEL

17/10/2017 ore 09:30

N°

328/2018

PRONUNCIATA IL:
17 ottobre 2017

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

26 gennaio 2018

Il Segretario


Loredana Calderini

- la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 co.2ter del D.Lgs 471/97

In data 14.05.2014 il MEF comunicava alla parte la ricevibilità della istanza di ammissione alla procedura amichevole attivata ai sensi dell'art. 6 della Convenzione n.90/436/CEE relativa alla eliminazione della doppia imposizione in caso di rettifica degli utili di imprese associate.

In seguito a quanto sopra e alla rinuncia della ricorrente al primo motivo del ricorso limitatamente alla violazione dell'art. 110 comma 7 del TUIR, e al fatto che il MEF negava la ammissione alla procedura arbitrale Italia /USA contro le doppie imposizioni, Spa precisava il perimetro della controversia come segue:

-volontà di proseguire la controversia anche con riguardo al rilievo al 1c (operazioni di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento (MLBO)

-la violazione e falsa applicazione dell'art. 26 comma 5 del DPR 600/73 in relazione alle omesse ritenute sugli interessi corrisposti alla consociata irlandese Ltd a fronte di un finanziamento in essere

-la disapplicazione delle sanzioni irrogate ai sensi dell'art. 10.3 della L. 212/2000 e dell'art. 8 del D.Lgs 546/92, sanzioni relative a tutte le maggiori imposte accertate, comprese quelle devolute alla procedura arbitrale

-la disapplicazione del regime premiale conseguente alla predisposizione della documentazione nazionale sui prezzi di trasferimento con riferimento all'art. 1 co.2ter del D.Lgs 471/97.

La sentenza emessa dalla CTP di Milano e oggetto di impugnazione accoglieva parzialmente il ricorso del contribuente limitatamente alla ripresa dell'operazione di acquisto della società ritenendo rinunciati gli altri due punti del primo motivo per avvio della procedura di arbitrato ex art. 6 della convenzione UE n.4 /436/CEE sulle doppie imposizioni.

Lamenta l'Ufficio appellante che i Giudici di Primo grado con la sentenza impugnata hanno travisato i confini della materia del contendere riconoscendo la liceità della operazione di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento , disconoscendo le relative sanzioni.

La sentenza ha poi riconosciuto la legittimità delle sanzioni ma erroneamente ha ritenuto che la contestazione del ricorrente non fosse estesa anche alle sanzioni relative alle transazioni intercorse tra Spa e



e tra

Spa e

BV.

Così pure avrebbe errato nel ritenere la eccezione di illegittimità delle sanzioni ex art.1 co.2 ter del D. Lgs 471/97 assorbita dal trasferimento della controversia alla procedura arbitrale e dal riconoscimento della liceità della operazione di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento.

La Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia ritiene la sentenza emessa in palese violazione dell'art. 112 cpc poichè sull'erroneo presupposto che la controversia fosse limitata a due punti : operazione di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento e applicazione della ritenuta sugli interessi ai sensi dell'art. 26- quater del DPR 600/73, non si è pronunciata sulla disapplicazione delle sanzioni .

L'Ufficio dichiara di prestare acquiescenza in relazione alla decisione inerente la ripresa a tassazione ai sensi dell'art. 110, comma 7 del DPR 917/1986 a seguito di operazioni di acquisizione con indebitamento (MLBO) , censura invece la restante parte della sentenza impugnata per i seguenti motivi:

1-Erronea rappresentazione dei fatti di causa con riferimento al perimetro della controversia a seguito della rinuncia del contribuente alle sole imposte di cui ai punti A e B del primo rilievo dell'atto impositivo e della conseguente prosecuzione della controversia con riferimento alle sanzioni anche ivi irrogate; conseguente violazione dell'art.112 cpc; violazione e/o falsa applicazione della Convenzione n.90/736/CEE.

Concludeva chiedendo l'accoglimento dell'appello e la riforma della sentenza impugnata con conseguente rigetto del ricorso e conferma della legittimità delle maggiori imposte accertate e delle sanzioni irrogate con riferimento a tutti i rilievi ad eccezione del rilievo in materia di MLBO ivi comprese le sanzioni relative ai rilievi devoluti al M.A.P., con condanna alle spese.

Si costituiva in giudizio contestando il motivo di appello proposto dalla Agenzia delle Entrate per la riforma della sentenza emessa dalla CTP di Milano con riferimento alle sanzioni amministrative e proponendo appello incidentale per la parziale riforma delle sentenza impugnata per quanto attiene la contestata violazione e falsa applicazione dell'art. 26 comma 5 del DPR 600/73.



La società spa contestava i motivi di appello dell'Ufficio ritenendo non dovuta la sanzione relativa alla pretesa di un maggior tributo dovuto, materia devoluta alla procedura arbitrale.

Proponeva invece appello incidentale in relazione alla parte della sentenza che la vede soccombente, ribadendo la correttezza della mancata applicazione della ritenuta alla fonte sugli interessi corrisposti e contestando la parte della sentenza impugnata laddove ritiene che *"l'art. 26 -quater del DPR 600/73 stabilisce che tale attestazione sia presentata dal soggetto beneficiario al soggetto erogante entro la data del pagamento ossia prima della sua esecuzione."*

Concludeva chiedendo il rigetto dell'appello dell'ufficio e per l'effetto confermare la sentenza di primo grado limitatamente al motivo di impugnazione dell'Ufficio e riformare la sentenza e dichiarare non dovute le ritenute ai sensi dell'art. 26 comma 5 del DPR 600/73, disponendo la esenzione ai sensi dell' art. 26-quater del DPR 600/73, con condanna alle spese dei due gradi di giudizio.

Alla udienza di discussione la Commissione si riservava di decidere.

Motivi della decisione

Ritiene il Collegio fondato l'appello della Direzione Regionale della Lombardia In relazione alla applicazione delle sanzioni, si precisa che la Circolare 21/E del 5 giugno 2012 afferma che l'Italia ha scelto di limitare il campo della preclusione di cui all'art. 8 della Convenzione arbitrale ai reati fiscali- non estendendolo al campo delle sanzioni amministrative, nel senso di limitare la efficacia *" alla sola dimensione fraudolenta (peraltro non strettamente compatibile con la materia dei prezzi) o alle eccezionali ipotesi di chiaro intento evasivo con presenza di dolo specifico di evasione."*

Il punto riguardante le sanzioni inerenti la materia devoluta alla procedura arbitrale non si può considerare assorbito dalla devoluzione della questione alla procedura arbitrale ma rimane oggetto di contenzioso interno.

Il Summary Report On Penalties della Commissione Europea delinea alcune conclusioni in tema di sanzioni, affermando che spesso un transfer pricing adjustment subisce una riduzione nel corso di una procedura amichevole e in tal caso dove una sanzione sia stata applicata, questa deve essere ridotta proporzionalmente.



In data 18 gennaio 2013 la Commissione Europea ha pubblicato il *Final Report on Secondary Adjustment*, nel quale con riferimento alle sanzioni previste nel caso di rettifica dei prezzi di trasferimento, si evidenzia come queste debbano essere in linea con il *final transfer pricing*.

In particolare, nel caso in cui gli effetti fiscali del *secondary adjustment* vengano eliminati e /o ridotti, tramite il ricorso alle procedure amichevoli, il Forum raccomanda la eliminazione ovvero la proporzionale riduzione delle relative sanzioni.

Neppure possono valere le diverse eccezioni tese alla disapplicazione delle sanzioni per la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione dell'art.110 comma 7 TUIR ai sensi dell'art. 10, co.3 della L.212/2000.

Nella fattispecie in esame non sussiste infatti una difficoltà di individuazione delle disposizioni normative applicabili tale da giustificare la non applicazione delle sanzioni, né si ravvisano i presupposti per configurare un errore inconsapevole sul fatto.

La giurisprudenza di legittimità ha invero più volte ribadito che l'oggettiva incertezza cui fa riferimento l'art. 8 del D.Lgs 546/92 deve collegarsi ad una caratteristica intrinseca ed obiettiva del dato normativo cioè quando la disciplina normativa si articola in una pluralità di prescrizioni il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto derivante da elementi positivi di confusione.

Nel caso in oggetto non sussiste la condizione di incertezza normativa tale da consentire la non applicabilità delle sanzioni, sia per la formulazione esplicita delle previsioni di legge richiamate sia per la costante e uniforme applicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, sia per la esistenza di normativa e prassi nazionale che internazionale, in particolare dell'OCSE.

Quanto alle sanzioni applicate si rileva quindi la correttezza dell'operato dell'Ufficio in quanto il Collegio non rinviene una oggettiva incertezza che possa ravvisarsi nella norma tributaria applicabile tenuto conto dell'elevato grado di professionalità della contribuente e dei collaboratori e professionisti ai quali si rivolge

La sentenza va quindi riformata in punto sanzioni, relativamente alla applicazione delle stesse anche alle transazioni intercorse tra

Spa e e tra Spa e

BV, ancorchè devolute alla procedura arbitrale.

Le sanzioni vanno quindi applicate su tutte le riprese effettuate dall'ufficio comprese quelle relative a controversia devoluta alla procedura arbitrale, con la precisazione che le stesse su tale materia, pur dovute, saranno applicate solo dopo la decisione arbitrale con quantificazione che dovrà rapportarsi alla decisione presa dagli arbitri.

Analogo discorso è da ritenersi valido anche per la disciplina sugli oneri documentali in tema di transfer pricing dal momento che il legislatore ha subordinato il beneficio della non irrogabilità delle sanzioni sia alla consegna della documentazione che all'invio della stessa entro termini e modalità fissati dalla Agenzia Delle Entrate, e la contribuente non ha effettuato la prescritta comunicazione prima della conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche.

Va rigettata la eccepita violazione e falsa applicazione dell'art. 1 comma 2-ter del D.lgs 471/97 in quanto la società per l'anno 2008 non ha trasmesso la comunicazione prevista dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prima dell'inizio della verifica fiscale.

La nuova disciplina sugli oneri documentali in tema di transfer pricing si basa sulla introduzione di un regime premiale che tiene conto dell'impegno profuso dai contribuenti che predispongono idonea documentazione sia dal punto di vista formale che sostanziale, al fine di agevolare in sede di controllo il riscontro della conformità al valore normale delle operazioni realizzate infragruppo, subordinando il beneficio della non irrogabilità delle sanzioni in presenza sia della consegna della documentazione che dell'invio della stessa secondo i termini e le modalità previste nel provvedimento della Agenzia delle Entrate.

Nel caso in oggetto Spa ha presnetato la comunicazione prescritta dall'art. 26 del D.l78/2010 in data 29/09/2011 e quindi successivamente all'inizio della verifica avvenuto il 28/09/2011.

In merito alla certificazione che giustificherebbe a dire della contribuente – appellante incidentale- l'esenzione dalla ritenuta sugli interessi erogati alla consociata irlandese , il Collegio rileva che detta certificazione è stata rilasciata successivamente alla data del pagamento degli interessi – periodo 01.01.2008- 31.12.2008 mentre l'art. 26, co.5 del DPR 600/73 subordina la applicazione della esenzione ad una serie di requisiti e fissa regole precise di

procedura concernenti la necessità che la documentazione sia presentata dal beneficiario al soggetto erogante entro precisi termini temporali.

Tale regole non sono state osservate dal contribuente così che tale inosservanza ha comportato l' impossibilità per lo stesso di applicare la esenzione, con conseguente applicazione della ritenuta al 10% in base alla convenzione tra Italia e Irlanda del 1974.

Stante quanto sopra, ritiene la Commissione che debba essere accolto l'appello della Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia e respinto l'appello incidentale con conseguente parziale riforma della sentenza di primo grado relativamente alla applicazione delle sanzioni su tutte le riprese effettuate dall'ufficio comprese quelle relative a controversia devoluta alla procedura arbitrale, che vanno confermate nell'an debeat ma non nel quantum che dovrà essere determinato solo dopo la decisione arbitrale.

p.q.m.

la Commissione a scioglimento della riserva riforma la sentenza impugnata limitatamente alle sanzioni che risultano dovute su tutte le riprese effettuate dall'ufficio comprese quelle relative a controversia devoluta alla procedura arbitrale, dovendo queste ultime essere confermate nell' an ma non nel quantum che dovrà essere determinato solo dopo la decisione arbitrale.

Conferma nel resto . Condanna Spa al pagamento delle spese che liquida per questo grado di giudizio in euro 5.000,00

Milano li 17.10.2017

Il Relatore Estensore



Il Presidente

