



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI LOMBARDIA

SEZIONE 18

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	IZZI	GIOVANNI	Presidente
<input type="checkbox"/>	SANTAMARIA AMATO	GAETANO	Relatore
<input type="checkbox"/>	BALDI	CRISTIANO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2897/2017
depositato il 22/05/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 621/2016 Sez:4 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di VARESE
contro:

SEZIONE

N° 18

REG.GENERALE

N° 2897/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

11/04/2018 ore 09:30

N°

3674/2018

PRONUNCIATA IL:

11/04/2018

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

04/09/2018

Il Segretario

ASSISTENTE TRIBUTARIO

Salvatore *[Signature]*

RITENUTO IN FATTO ED IN DIRITTO

Con sentenza n. 621/16 la Commissione Tributaria Provinciale di Varese ha accolto i ricorsi riuniti proposti da _____ avverso avvisi di liquidazione IRES IRAP anni 2006/2007/2008/2009/2010 con i quali la Agenzia delle Entrate di Varese aveva recuperato a tassazione componenti positivi di reddito non dichiarati derivanti da transazioni infragruppo nonché (per l'anno 2010) somme a titolo di omesso versamento di ritenute su dividendi ai sensi dell'art. 27 co.3 DPR 600/73.

Secondo il primo giudice per le annualità 2006/2007/2008/2009 la Agenzia, che aveva notificato gli avvisi il 22 ed il 29.12.2015, era decaduta dal potere impositivo non potendosi ritenere applicabile il c.d. raddoppio dei termini per la implicita abrogazione del regime transitorio di cui al d.lgs 128/15 operata dalla successiva legge 208/15; per il periodo di imposta 2010, pur non potendosi condividere la operata riqualificazione della da "agente" a "distributore" della _____, tuttavia la concreta individuazione delle funzioni svolte e dei rischi assunti dalla società ricorrente imponevano la verifica del rispetto dei principi posti dalla normativa del c.d. transfer pricing; tale verifica, eseguita dalla Agenzia applicando il metodo 'del margine netto della transazione', portava a conclusioni inattendibili soprattutto per la scelta inappropriata dei comparables ed il rilievo andava, perciò, annullato; quanto infine ai dividendi distribuiti dalla ricorrente nell'anno 2010 correttamente la stessa ha applicato la ritenuta con aliquota ridotta al 1,375 % in quanto la beneficiaria _____ è società fiscalmente residente nel Regno Unito e soggetto passivo ai fini della locale imposta sui redditi.

Avverso detta sentenza ha proposto appello la Agenzia delle Entrate direzione Varese la quale ha contestato prima di tutto la decisione di ritenere tardivi gli accertamenti per gli anni dal 2006 al 2009 in quanto anche la normativa introdotta nel 2015 sul raddoppio dei termini faceva salvo il regime transitorio applicabile alla fattispecie; la violazione dell'art. 4 d.lgs 74/2000 per dichiarazione infedele, si presentava oggettivamente anche nella formulazione introdotta dal d.lgs 24.9.15 n.158 mentre non rientrava nelle attribuzioni dell'Ufficio verificare la presenza dell'elemento soggettivo del reato; nel merito ha rappresentato che _____, per la autonomia contrattuale, per le modalità di gestione degli ordini e per la consulenza prestata fino ai servizi post vendita doveva ritenersi aver operato sul mercato nazionale quale 'distributore' della _____ e non come mero agente della stessa, dovendo perciò dichiarare al fisco non le sole provvigioni ma i ricavi delle vendite al netto dei costi; il transfer pricing andava calcolato con metodo basato sul margine netto della transazione e la scelta dei comparables è stata effettuata dall'Ufficio tenendo conto delle aziende che svolgono funzioni analoghe a quelle della parte; infine, per ciò che attiene alla distribuzione dei dividendi per l'anno 2010 alla _____ ha osservato che non erano idonei gli elementi offerti dalla contribuente per dimostrare che la società madre destinataria dei dividendi non fosse stata costituita allo scopo esclusivo di beneficiare del regime privilegiato; ha chiesto la riforma della sentenza, vinte le spese.

Si è costituita la società contribuente eccependo preliminarmente la inammissibilità della impugnazione notificata in via ordinaria ed iscritta al n. 4545/17 RGA per consumazione del



potere di impugnazione già esercitato con l'appello notificato via PEC ed iscritto al n. 2897/17 RGA; nel merito ribadendo la eccezione di decadenza del potere di accertamento per abrogazione della disciplina sul c.d. raddoppio dei termini, con proposizione di appello incidentale condizionato, rivolto a far valere la insussistenza del fatto di reato di infedele dichiarazione astrattamente ipotizzato; contestando poi in radice la riqualificazione operata dall'Ufficio da 'agente' a 'distributore' per procedere alla contestazione in materia di prezzi di trasferimento, ribadendo che la _____ si occupa solo della promozione delle vendite dei prodotti della _____ attraverso una struttura organizzativa snella che funge da *trait d'union* tra le esigenze operative dei clienti e le esigenze di _____ questa comunque è l'unica società che approva le richieste dei clienti e firma il contratto; la _____ non sopporta i rischi propri del distributore, tra i quali ad es. quelli di magazzino, ed è anche per tale motivo che non può essere comparata con grossisti che, invece, detengono un significativo livello di scorte ed inoltre non sopporta il rischio della insolvenza dei crediti perché i crediti connessi alle forniture sono fatturati direttamente dalla società francese; inappropriata presentandosi la scelta dei comparables, andava annullata la ripresa relativa ai prezzi di trasferimento; infine alcun intento elusivo presentava la distribuzione dei dividendi, risultando provato che questi sono stati trattenuti da società del gruppo fiscalmente residenti nella comunità europea, senza essere retrocessi al socio statunitense; ha chiesto perciò il rigetto dell'appello, vinte le spese.

Con memoria depositata il 30.10.17 la Agenzia ha replicato alla eccezione di inammissibilità dell'appello notificato secondo le modalità tradizionali ed iscritto al RGA 4545/17 atteso che la consunzione del potere di impugnazione si verifica solo ove sia intervenuta una dichiarazione di inammissibilità, inesistente nel caso specifico, con notifica dell'appello iscritto al n. 4545/17 RGA nel pieno rispetto dei termini per l'impugnazione, tenuto anche conto della sospensione dei termini di impugnazione ex art. 11 co 9 DL 50/2017; ha insistito per l'accoglimento dell'appello.

Con memoria depositata in data 28.3.18 anche la società contribuente ha replicato alle osservazioni ex adverso avanzate, rappresentando che per le annualità 2011/2012/2013 erano stati avanzati altrettanti ricorsi avverso accertamenti fondati sui medesimi presupposti, ricorsi accolti dalla Commissione Tributaria Provinciale di Varese e confermata dalla Commissione Regionale con sentenza 5663/17; ha sottolineato ancora che con la riforma introdotta dal d.lgs 158/15 il delitto di dichiarazione infedele non può essere ritenuto tutte le volte in cui la penale responsabilità si voglia far dipendere da valutazioni giuridico-tributarie connotate necessariamente da margini di opinabilità e/o incertezza; nel ribadire tutte le argomentazioni già sviluppate, ha insistito per la conferma della sentenza, vinte le spese.

Alla Pubblica Udienza di discussione, previa riunione del procedimento RGA 4545/17 al presente RGA 2897/17, le parti si sono riportate alle conclusioni già assunte.

Preliminarmente la Commissione rileva che alcun pregiudizio ha sopportato la parte ricorrente per la presentazione della impugnazione con duplice modalità di notifica atteso che il contenuto degli atti è identico e le questioni devolute devono considerarsi comunque pendenti.



Per gli accertamenti relativi alle annualità dal 2006 al 2009 la Commissione condivide la pronuncia di decadenza dal potere impositivo, non già per la inapplicabilità del raddoppio dei termini, comunque non configurabile in materia di IRAP, quanto per la inesistenza di alcun fatto di reato.

Invero la Corte di Cassazione, con la pronuncia n. 26037 del 16.12.2016, ha chiarito che la normativa sul raddoppio dei termini in presenza di seri indizi di reato, nella versione applicabile *rationae temporis*, non è stata abrogata dalle modifiche introdotte dalla legge 208 del 2015 per essere comunque operante la disposizione transitoria che fa salvi gli effetti degli avvisi già notificati.

Ritiene tuttavia questa Commissione che la pretesa della Agenzia di vedere raddoppiati i termini dell'accertamento, si fonda sulla strumentale denuncia di dichiarazione infedele per il mero ritenuto scostamento dei redditi dichiarati rispetto a quelli presuntivamente accertati in applicazione di metodo non certo e codificato, tipicamente valutativo e per giunta illegittimamente invocato.

Gli avvisi di accertamento sono stati emessi nella vigenza della novella della norma sanzionatoria del delitto di dichiarazione infedele di cui all'art.4 d.lgs 74/2000, introdotta con d.lgs 24.9.15 n.156, a tenore della quale sono penalmente irrilevanti fatti basati su valutazioni giuridico-tributarie; la irrilevanza penale del fatto doveva apparire *ictu oculi* atteso che l'analisi di transfer pricing che avrebbe accertato lo scostamento oltre le soglie è fondata per definizione su valutazione discrezionale.

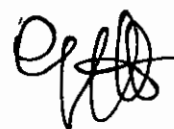
Ciò posto, come già accertato dal primo giudice con valutazione che si condivide e che si ha qui per richiamata, è errato il presupposto su cui l'Agenzia fonda l'accertamento essendo risultato in modo chiaro che la opera quale agente con rappresentanza della innanzitutto perché i contratti con i clienti vengono sottoscritti dalla società francese e poi perché la contribuente italiana non opera con i rischi del distributore in assenza di magazzino né con rischio crediti insoluti.

Peraltro il primo giudice ha pure fatto rilevare come nella applicazione concreta del metodo prescelto per la valutazione del transfer pricing la individuazione delle società da confrontare si è orientata in modo inadeguato verso società attive in settori diversi, con fatturato quantitativamente diverso anche per il numero dei dipendenti impiegati e con presenza di magazzino, in modo tale da rendere inattendibili le conclusioni, con inevitabile annullamento della ripresa, che anche questa Commissione condivide.

Quanto infine all'omesso versamento di ritenute su dividendi ai sensi dell'art. 27 co.3 DPR 600/73, le argomentazioni secondo cui la società beneficiaria è residente nel Regno Unito e non risulta aver trasferito quei dividendi alla consociata statunitense, non risultano efficacemente contraddette e/o smentite in questo grado del processo, attesa anche l'analisi dei bilanci sociali.

L'appello viene perciò respinto con conferma della sentenza di primo grado.

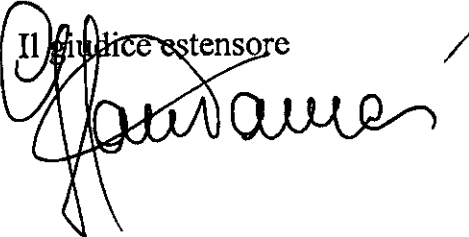
Le spese di lite seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.



P Q M

La Commissione rigetta l'appello e conferma la sentenza impugnata.
Condanna l'appellante alla rifusione delle spese di lite che si liquidano in complessivi
oltre accessori di legge.

Così deciso in Milano, il 11.04.2018

Il giudice estensore


Il Presidente
