



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LOMBARDIA

SEZIONE 2

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 2751/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

09/04/2018 ore 09:30

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	SILOCCHI	SERGIO	Presidente e Relatore
<input type="checkbox"/>	CRESPI	MONICA GIOVANNA MICA	Giudice
<input type="checkbox"/>	GHINETTI	ANDREA PIO CARLO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

N°

1648/2018

PRONUNCIATA IL:

09/04/2018

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

12/04/2018

Il Segretario
Il Funzionario

(A. Scarano)

Autorette Scarano

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2751/2017
depositato il 15/05/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 591/2016 Sez:4 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di VARESE
contro:

difeso da:

SILOCCHI

e da

GHINETTI

contro:

difeso da:

e da



(segue)

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 2751/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

09/04/2018 ore 09:30

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE VARESE

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T930E2H03068/2016 IRES-ALTRO 2011

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T930E2H03573/2016 IRES-ALTRO 2012

- sull'appello n. 4406/2017
depositato il 07/08/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 591/2016 Sez:4 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di VARESE
contro:

difeso da:

e da

contro:

difeso da:

e da

proposto dall'annellante:

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T930E2H03068 IRES-ALTRO 2011

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T930E2H03573 IRES-ALTRO 2012

- sull'appello n. 5012/2017
depositato il 05/10/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 179/2017 Sez:5 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di VARESE



(segue)

contro:

GIUDICE

difeso da:

CONDOMINIO
GIUDICE

e da

GIUDICE

proposto dall'appellante:

:

Atti impugnati:

GIUDICE

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 2751/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

09/04/2018 ore 09:30

sulle conclusioni delle parti come riportate nel testo.

Svolgimento del processo e motivi della decisione

La prima controversia riguarda Amministrazione finanziaria,

e ha per oggetto due avvisi di accertamento per IRES ed altro dell' anno di imposta 2011, accertamenti rispettivamente n. T930E2H03068 e n.T930E2H03573.

Il primo avviso concerne l'omessa contabilizzazione da parte della prima società, consolidata della seconda, e di quest' ultima, di ricavi per 220.837,48 ai sensi dell' art. 10 comma 7 del dPR917/1986. Stessa contestazione per l' anno successivo con omessa contabilizzazione di ricavi per 341.958,41.

Entrambi gli avvisi conseguivano alla ricostruzione del valore normale dei prezzi di trasferimento realizzata dall' Ufficio con un metodo diverso da quello utilizzato da società e società produttrice di distributori

Nel 2014, era stata acquisita definitivamente al 100% una società (poi incorporata) nella quale in precedenza era stata acquistata una partecipazione. Si tratta di

società produttrice di distributori di . Questa società, che era sempre rimasta sostanzialmente autonoma, perché il suo AD, rimasto alla guida della società, era espressione della vecchia proprietà, aveva prodotto perdite, senza che ciò costituisse una anomalia sospetta, atteso l' andamento in calo del mercato che aveva visto i suoi normali clienti dimezzare gli acquisti. Le società ricorrenti, producevano, a fini dimostrativi della veridicità di quanto assunto, bilanci in perdita di altre società simili all' e pur sempre in crisi.

Dopo avere ricostruito la normativa applicabile al caso in questione, le citate società sostenevano che, per valutare il valore normale dei prezzi praticati, cui faceva riferimento l' art. 9 comma 2 del TUIR, dovevano distinguersi, secondo OCSE, i metodi tradizionali (ad esempio metodo "CUP") e i metodi alternativi, come quelli relativi alla ripartizione degli utili e al margine netto delle transazioni.

Sostenevano le società che il metodo da preferire fosse appunto il CUP, anche perché nello specifico sostenuto da maggior documentazione, ma l' Ufficio, invece di procedere ad applicare la metodologia CUP, ritenuta preferibile anche dalla Direzione dell' Amministrazione finanziaria, e consultare quindi i listini e le fatture di vendita, si era avvalsa di una banca dati AIDA, con cui, selezionato il codice ATECO, asseritamente proprio della , aveva individuato sette società del settore produttrici di beni analoghi per poi determinare il "Return on sales", o ROS, di modo che, sostituendo il reddito normalizzato al reddito negativo, aveva calcolato le riprese nei confronti di e .

Costoro contestavano che le società scelte a paragone fossero simili alle e sostenevano che, comunque, le mediane delle altre società fossero state rapportate alle solo con riferimento agli anni in cui questa era stata in crisi, ma che, alla fin fine, i prezzi praticati da quella società alle società collegate erano in linea con

quelli di mercato e spesso presentavano marginalità superiori rispetto alle vendite di prodotti a società non facenti parte del gruppo.

Evidenziavano inoltre le ricorrenti che, per gli anni 2009 e 2010, su accertamenti analoghi e nascenti dall' applicazione degli stessi criteri metodologici, si erano pronunciate diverse sezioni della CTP e concludevano per l' annullamento degli avvisi e la rifusione delle spese sostenute.

L' Ufficio ribadiva che i prezzi di trasferimento applicati da [redacted] violavano la normativa sul *transfer pricing* e confermava che sebbene il metodo CUP dovesse essere quello preferenziale, nella specie esso era praticamente inapplicabile, "per i limiti connessi alla difficoltà di reperire transazioni tra parti sufficientemente indipendenti sufficientemente comparabili direttamente in termini di prezzi praticati a quelli imposte tra imprese associate, specialmente in assenza di potenziali confronti interni".

Sosteneva l' Agenzia che, nella specie, non era giustificato un trend negativo, che appariva sganciato dai ricavi della vendita. Il ROS, ovvero il citato *return on sale*, esprimeva una incapacità dell' azienda di trarre profitto dalle vendite e di remunerare adeguatamente funzioni e rischi assunti nella gestione.

Applicando il metodo alternativo del TNMM, ovvero *Transactional Margin Method*, si perveniva invece adeguatamente all' accertamento in questione, non senza osservare l' Ufficio che le considerazioni sulla disomogeneità delle sette imprese paragonate non era sostenuta da alcuna analisi concreta. Non negava l' Ufficio la soccombenza in altre vicende ma sosteneva di avere proposto appello.

La CTP di Varese, ricordata la differenza fra verifica con il metodo CUP e con il metodo TNMM, sosteneva che l' uso del secondo è ritenuto dalla stessa Amministrazione finanziaria poco consigliabile e che non solo l' Ufficio non aveva richiesto documentazione in ambito aziendale, ma aveva anche scelto comparables non propriamente congrui e, dopo aver determinato la media ROS per i trienni 2009/2011 e 2010/2012 di tali società, anziché riferirle a quelle del medesimo triennio di [redacted], l' aveva comparata rispettivamente ai soli anni 2011 e 2012 che, a causa della crisi economica, esprimevano prezzi più bassi.

Inoltre era stato dimostrato dalle ricorrenti che i prezzi praticati infragruppo erano gli stessi, anzi in qualche caso anche superiori, rispetto quelli applicati ai clienti finali indipendenti collocati nelle stesse zone.

I ricorsi erano accolti con sentenza del 14 settembre 2016, depositata il 7 novembre 2016, con condanna dell' Agenzia a rifondere spese liquidate alle ricorrenti.

Con un corposo appello notificato alle controparti la Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Varese riassumeva l' intera vicenda, censurando la sentenza impugnata e ricordando che qui si verte in tema di *transfer pricing*, ovvero di determinazione corretta dei prezzi di trasferimento tra parti correlate, con un doveroso controllo, quindi, da parte dell' Ufficio al fine di evitare un aggiustamento dei prezzi per ottimizzare il carico fiscale canalizzando il reddito verso aree dove vi è una fiscalità

più mite. Ricordava l' Ufficio che le transazioni infragruppo debbono essere invece improntate al rispetto del principio della libera concorrenza.

Richiamato l' art. 110 comma 7 del TUIR, l' Agenzia evidenziava la possibilità, quando si ritenga che il prezzo delle transazioni sia manipolato a danno della fiscalità di questo Paese, di stabilire invece il valore normale delle citate transazioni, evitando il dirottamento di utili in Paesi a fiscalità agevolata. Punto centrale era dunque stabilire come sia definibile ed accertabile il cd "valore normale" e a tal fine l' Ufficio sosteneva di avere svolto una serie di accertamenti, quali effettuazione di un'analisi funzionale, di un' analisi della situazione reddituale, della scelta del metodo di valutazione, dell' analisi dei soggetti indipendenti svolgenti attività comparabile a quella della srl e della quantificazione del valore normale della redditività della società verificata, mentre la società non aveva effettuato nessuno studio sulla congruità dei prezzi.

L' Agenzia ritiene di avere scelto la metodologia carretta, cioè la metodologia TNMM che a differenza del metodo CUP, non richiede che le transazioni siano del tutto sovrapponibili e che, se è vero che per l' OCSE, CUP è il metodo comparabile più diretto ed affidabile, occorre appunto che non vi siano differenze significative tra le operazioni comparate.

Ed allora quando non è possibile utilizzare il metodo CUP, si può ricorrere a due altri metodi di cui uno è appunto il TNMM, fatta avvertenza che comunque il metodo adottato deve essere quello che consente il maggior grado di comparabilità tra le transazioni della società in verifica e quelle delle parti indipendenti.

Per evidenziare la bontà del proprio operato e per sottolineare come non fosse un caso che la fosse sempre stata in perdita, l' Ufficio descriveva la consistenza del gruppo e l' attività della nelle sua fasi di lavorazione e, individuate le modalità di vendita negli anni, produceva un grafico delle vendite e della redditività negli anni dal 2002 al 2013, dal quale emergeva che dal 2005 la redditività aziendale, pure in calo, non aveva avuto un trend parallelo nella diminuzione delle vendite.

Con altre dissertazioni per confortare la bontà del metodo TNMM scelto e ritenuto che in buona sostanza controparte non avrebbe adempiuto all' onere della prova a suo carico, posto che solo in giudizio aveva prodotto documentazione, peraltro non idonea a provare che i prezzi erano analoghi a quelli praticati extragruppo (avendo reperito solo due società per tre tipologie di beni venduti, a fronte del campione e dei prodotti offerti dall' Ufficio), e richiamata la giurisprudenza della Cassazione, chiedeva la conferma della legittimità del proprio operato e la condanna di controparte a rifondere le spese del doppio grado di giudizio.

Controdeducevano le società appellate segnalando di avere avuto sentenze favorevoli non solo più da parte di svariate sezioni della CTP di Varese per imposte IRAP ed IRES per gli anni dal 2009 al 2012 ma ora anche ad opera di questa CTR, sezioni diverse, per IRES ed IRAP 2009.

Dopo avere ripercorso la vicenda, le società denunciavano la insussistenza di una situazione reddituale anomala che giustifichi il ricorso alla rideterminazione dei componenti positivi di reddito, in primo luogo perché, fino al 2014, era in parte posseduta e comunque diretta da soggetti estranei al gruppo, circostanza che faceva apparire del tutto improbabile che intendessero generare perdite per favorire il gruppo..

Evidenziavano come avesse via via negli anni in questione perso la propria clientela, segnatamente le società

Le appellate poi ritenevano insussistenti le ragioni che avevano condotto l' Ufficio a non usare il metodo CUP, ribadendo la poca attendibilità del metodo TNMM. Tali ragioni erano state infatti apoditticamente espresse e le società negavano che, quanto alla prova inerente alla dimostrazione dei livelli dei prezzi di vendita a società extragruppo, il campione evidenziato fosse poco rappresentativo.

Infine, sostenevano come nell' applicazione del TNMM fossero stati commessi degli errori, in particolare per la disomogeneità dei *comparables* e ribadivano gli errori denunciati a proposito delle medie applicate e l' arbitrarietà delle operazioni per determinare la redditività infragruppo.

Chiedevano così le appellate la conferma della sentenza impugnata ed il ristoro delle spese del grado.

Con un prima memoria, le appellanti sostenevano l' inammissibilità dell' appello notificato ai difensori via PEC nonostante il primo grado si fosse svolto con modalità cartacea, con conseguente inammissibilità del successivo appello cartaceo, pur presentato nei termini, ex art. 60 del dlgs 546/1992, e manifestavano l' opposizione alla riunione della causa n. 4406/2017 posto l' inutilità di tale attività processuale, se l' appello telematico dovesse essere dichiarato inammissibile, mentre se non fosse in ammissibile, dovrebbe essere dichiarata la litispendenza per la pendenza dell' altra impugnazione.

Con successiva memoria dette società faceva presente che le sentenze della CTR sez. 20 e sez. 13 non erano state impuginate e quindi, pur avendo riguardo ad annualità differenti, poiché in esse era respinto il metodo unico accertativo dell' Ufficio, esse avevano efficacia di giudicato esterno nella presente controversia.

Esiste poi altra controversia, che riguarda sempre la Agenzia delle Entrate e la sola, avente per oggetto l' appello, sempre ad opera dell' Agenzia, avverso un'altra sentenza della CTP di Varese, sentenza stavolta in data 14 febbraio 2017 e depositata in 7 marzo 2017. Anche in questo caso la controversia era nata dalla verifica che aveva indagato sui prezzi di trasferimento praticati dalla nei riguardi di società estere collegate e possedute da

In questo caso, le maggiori imposte accertate riguardano componenti positivi di reddito per euro 341.958,41 e maggiore IRAP per 13.336,00 euro per l' anno 2012 e l' accertamento conseguiva alla metodologia seguita negli anni precedenti.



Controparte formulava diverse eccezioni, anzitutto per l' illegittimità dell' accertamento IRAP sul transfer pricing non potendo ritenersi retroattiva la norma dell' art. 1 c. 281 della legge 147/2013; poi, per il mancato rilievo del calo di redditività individuato a livello mondiale e ovviamente per l' applicazione, fatta senza consultazione della documentazione della contabilità Damian, del metodo TNMM a danno dell' altro metodo e per l' inosservanza della circostanza che i prezzi Damian erano gli stessi in alcuni casi anche superiori ai prezzi praticati dalla concorrenza.

L' Agenzia replicava che la legge citata si applicava a tutte le annualità comprese tra il 2007 ed il 2013, cioè tutte le annualità di imposta all' epoca aperte all' accertamento e ribadiva essere inapplicabile il metodo CUP.

La CTP, pur ritenendo applicabile la normativa di cui alla legge 147/2013 a tutte le annualità a partire dal 2007, praticamente ripercorreva la motivazione dell' altra sentenza della CTP di Varese di cui si è detto, e dunque accoglieva il ricorso condannando l' Agenzia alle spese del grado.

L' appello è stato proposto il 25 settembre 2017 ed è tempestivo e ripropone quanto già esposto nell' appello precedentemente citato. Anche l' atto di controdeduzioni della società è simile a quello di cui si è detto ed anche in questo caso viene avanzata una eccezione di giudicato intero per via del fatto che, per altre annualità, le sentenze di CTR erano passate in giudicato.

La CTR ritiene anzitutto che non si possa dichiarare inammissibile l' appello (il primo) dell' Agenzia nei riguardi di I perché inviato dapprima per via telematica (illegittimamente secondo le appellate) e successivamente in forma cartacea, posto che, non essendo stata esaminata la denuncia di inammissibilità prima del deposito del documento cartaceo, non si ravvisa la applicabilità sanzione di cui all' art. 60 del dlgs 546/1992.

La riunione delle cause tutte può essere disposta, trattandosi degli stessi soggetti e traendo tutti gli accertamenti conseguenza dall' applicazione del medesimo metodo ai prezzi praticati dalla società nelle vendite infragruppo nelle varie annualità.

Non sussiste peraltro litispendenza, la quale può configurarsi solo in caso di contemporanea pendenza di cause identiche dinnanzi a giudici diversi, fattispecie che nella specie non ricorre.

Ciò premesso, questa CTR non può che concordare con tutte le altre pronunce emesse dalla CTP di Varese e quindi da questa stessa CTR, che hanno annullato tutti gli accertamenti sottoposti al loro esame, ma deve essere preliminarmente respinta l' eccezione di giudicato esterno avanzata con l' ultima memoria dalle appellate sulla base di quanto di recente sostenuto dalla Corte di cassazione (alle cui argomentazioni si rimanda: Cass. Sez V., ord. 13047 del 24 maggio 2017).

Quanto al merito, si osserva che appare del tutto corretto il rilievo che è stato mosso all' Agenzia delle Entrate laddove è stato rilevato, da entrambe le precedenti sentenze di CTR nelle altre analoghe controversie, che anzitutto non risulta efficacemente contestata la circostanza per cui, in molti casi, i prezzi praticati infragruppo sono stati assimilabili, se non talvolta superiori, a quelli praticati. sul

libero mercato nelle stesse zone (vedi al riguardo documentazione prodotta dalla appellate)

Deve tuttavia tenersi soprattutto conto delle critiche mosse all' abbandono del preferibile metodo CUP, del quale non è stata soddisfacentemente dimostrata l' impossibilità di applicazione (pur tendenzialmente suggerita dalla stessa Amministrazione fiscale) a beneficio dell' utilizzo del metodo TNNM, che entrambe le sentenze di questa CTR sviscerano nel concreto per l' utilizzo specifico di un *panel di comparables* inadeguato, per difetto di assimilabilità, alla Damian considerato lo svolgimento di attività produttive per beni affatto diversi, come componenti plastici e macchine da caffè, contro produzione di distributori automatici di snack.

Anche le modalità con cui le società *comparables* sono state selezionate tra le 143 individuate dal sistema automatizzato appare carente di motivazione soddisfacente.

Le sopra citate considerazioni sono state ritenute giustamente assorbenti dalla sentenza CTR 1787/2017 del 24 marzo 2017 per l' anno 2010.

A tale considerazione la sentenza della CTR n. 2531/2017 del 15 febbraio 2017 ha aggiunto anche la scarsa attendibilità di un ROS, calcolato su di una media triennale per *comparables* e invece su una singola annualità per Damian.

Alla stregua delle svolte considerazioni, gli appelli riuniti dell' Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Varese debbono essere respinti e la soccombente va condannata al ristoro delle spese del giudizio di appello sostenute da

e liquidate come in dispositivo.

PQM

definitivamente pronunciando,

ogni diversa domanda o eccezione respinta,

la CTR, decidendo sulle cause riunite, respinge gli appelli e condanna l' Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Varese a rifondere alle appellate le spese del grado, liquidate in € 4.500,00 per ed € 3000,00 per , oltre, per ciascuna parte, alle spese forfettarie al 15%, CPA ed Iva.

Si comunichi.

Milano, 9 aprile 2018.

Il Presidente est.

