

**Commissione Tributaria provinciale Bergamo, Sezione 4**

**Sentenza 30 gennaio 2017, n. 72**

**Integrale**  
**Avviso di accertamento tributario**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BERGAMO

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

DE PETRIS PIERO Presidente

MONARDO GIANFRANCO Relatore

D DIANA PASQUALE Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 453/2016 depositato il 10/06/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2011 contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE BERGAMO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

(...)

difeso da:

(...)

difeso da:

(...)

- sul ricorso n. 454/2016 depositato il 10/06/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IVA-ALTRO2010

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2010 contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE BERGAMO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

(...)

difeso da:

(...)

difeso da:

(...)

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La (...), con sede in alla Via (...), n. (...), in persona del legale rappresentante pro tempore, Rag. (...), impugna, con due ricorsi, oggi riuniti per identità soggettiva ed oggettiva,, gli avvisi d'accertamento n. (...) e n. (...), emessi nei suoi confronti dall'AGENZIA DELLE ENTRATE - Direzione Provinciale di Bergamo, per una maggiore IRAP dovuta per il 2010 di Euro 6.373,00 e per il 2011 di Euro 2.892,00, a seguito di rideterminazione dei margini di ricarico sui costi di acquisizione della merce e dei componenti dalla Repubblica Cinese da parte della correlata "BL. Ltd", destinati ad essere rivenduta o incorporati nei prodotti finiti, segnatamente con la ripresa a tassazione di maggiori imponibili, nell'anno d'imposta 2010, di Euro 163.406,47 e, nell'anno d'imposta 2011, di Euro 74.131,15. La società ricorrente contesta la metodologia adottata dall'Ufficio per rideterminare il "transfer price" contabilizzato per le operazioni infragruppo avvenute fra la "...", la "...": "e la correlata "...".

A sostegno della regolarità di tutte le operazioni intercorse nel gruppo, la "(...) richiama l'apposita "Documentazione Nazionale" di cui al provvedimento del Direttore dell'AAEE del 29 settembre 2010, la cui esistenza è stata debitamente segnalata nell'ambito dei Modelli Unici presentati. Preliminarmente, la ricorrente eccepisce la non rilevanza dei maggiori imponibili contestati negli

avvisi di accertamento, giacché non rilevanti in concreto, stante la negatività dell'imponibile "di gruppo", che precisa ammontare in disponibilità, per il 2010, in Euro 1.362.16,00 e, per il 2011, in Euro 778.140,00.

Ritualmente costituitasi, l'Agenzia delle Entrate, apportando al consolidato un quantum negativo, ha annullato, nell'immediato, utili di esercizio di altre società facenti parte del gruppo e ha creato per il futuro una perdita da riutilizzare, nonostante la limitata, per legge, discrezionalità delle imprese tra loro collegate a determinare i prezzi di trasferimento infragruppo di beni e servizi, da valutare in base al valore normale, e ad una corretta ripartizione della base imponibile delle imprese multinazionali (T.U.I.R. 917/1986).

Altri motivi posti a sostegno del ricorso sono poi la negazione del comportamento elusivo, finalizzato al risparmio d'imposta, attribuito dall'Ufficio, stante la ritenuta attribuzione di una quota - parte del reddito prodotto dalla consociata società irlandese, con erronea applicazione del costo maggiorato.

La società ricorrente contesta, infine il rilievo fattole sulle esportazioni relative ad alcune fatture, per le quali, secondo l'Agenzia, non sarebbe stata fornita adeguata documentazione a comprova del passaggio in Dogana, producendo documentazione attestante l'effettiva esportazione.

L'Ufficio, di contro, richiama la legge di stabilità 2014, che toglierebbe ogni dubbio sul principio che in ambito IRAP il transfer pricing, sancito nel TUIR, deve intendersi applicabile anche per i periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007.

Ritiene, poi, provato il suo rilievo sulla operata rettifica del prezzo di acquisizione delle merci dalla consociata irlandese, essendo la ricorrente incorsa in palesi violazioni delle linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento, quando, come avvenuto, i beni acquistati non sono stati semplicemente rivenduti, ma solo dopo aver subito sostanziali modifiche fisiche o commerciali.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Si osserva, in primo luogo, che l'Ufficio, interpretando il fenomeno del transfer price come riconducibile al fenomeno elusivo, una volta accertato lo scostamento tra corrispettivo pattuito tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative fiscali differenti e prezzo di mercato, avrebbe titolo per procedere alla rettifica fiscale, senza alcun obbligo di dimostrare l'esistenza di una pratica elusiva. Non spetta, però, alla società contribuente fornire giustificazioni delle proprie scelte operative, ma, al contrario, compete all'Ufficio fornire prova della mancata rispondenza alle pratiche di libero mercato dei parametri economici caratterizzanti lo specifico rapporto contrattuale, che, con riferimento specifico al transfer price, non integra, nel caso specifico, perché non provata dall'Ufficio, una pratica elusiva. Riguardo ai rilievi IRAP si ricorda che la legge finanziaria 2008 (art. 1, comma 50) aveva introdotto il c.d. principio di derivazione diretta, secondo cui la base imponibile del tributo regionale sarebbe derivata direttamente dai dati del bilancio di

esercizio, con evidente abrogazione dell'art. 11-bis della legge IRAP e con esso l'estensione della disciplina in tema di transfer pricing all'imposta regionale.

Modificando detto regime, la legge di stabilità 2014 (art. 1, comma 281 e seguenti) ha stabilito che "la disciplina prevista in materia di prezzi di trasferimento di cui all'articolo 110, comma 7, del Testo unico delle imposte sui redditi.... deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, anche per i periodi di imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007".

Questa Commissione ritiene che qualsiasi comportamento abbia tenuto la contribuente nel periodo in cui la disciplina in materia di prezzi di trasferimento di cui all'art. 110, comma 7, del Testo unico delle imposte sui redditi non riguardava l'IRAP, non può, anche se diretto all'elusione, essere sanzionato, solo perché una successiva legge disciplina ex novo la materia, specialmente perché la Costituzione sancisce il principio secondo cui "nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso".

Nel caso in esame, dunque, in ambito IRAP, il transfer pricing, sancito nel TUIR, non deve intendersi applicabile anche per i periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007.

Consegue che i rilievi in materia IRAP non possono sussistere (cfr. sentenza n. 3827 del 28.06.2016 della Commissione Regionale Tributaria di Milano e sentenza n. 510/03/2014 della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia).

Riguardo, infine, agli altri rilievi, si prende atto che la ricorrente ha depositato le prove doganali delle avvenute esportazioni.

Stante la complessità della materia del contendere, sussistono i motivi per compensare tra le parti le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie entrambi i ricorsi e compensa fra le parti le spese di giudizio.

Così deciso in Bergamo il 20 dicembre 2016.

Depositata in Segreteria il 30 gennaio 2017.

---