



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI MILANO

SEZIONE 22

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	CAPPABIANCA	AURELIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	DEGRASSI	MARGHERITA	Relatore
<input type="checkbox"/>	SIFFREDI	CLAUDIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 6213/2019  
depositato il 22/11/2019

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03AF00848 ALTRI TRIBUTI  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03AF00848 IRES-ALTRO  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03AF00848 IVA-OP.IMPONIB.  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B03AF00848 IRAP  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dai ricorrenti:

VIA UBERTO VISCONTI DI MODRONE 11 20122 MILANO MI

rappresentato da:

rappresentante difeso da:

VIA UBERTO VISCONTI DI MODRONE 11 20122 MILANO MI

difeso da:

VIA UBERTO VISCONTI DI MODRONE 11 20122 MILANO MI

difeso da:

VIA UBERTO VISCONTI DI MODRONE 11 20122 MILANO MI

SEZIONE

N° 22

REG.GENERALE

N° 6213/2019

UDIENZA DEL

06/10/2020 ore 15:00

N°

2605

PRONUNCIATA IL:

06/10/2020

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

17/11/2020

Il Segretario

IL SEGRETARIO

Dott.ssa Laura Paola De Cristoforo

**OGGETTO DELLA DOMANDA E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con il presente ricorso la società \_\_\_\_\_ si oppone all'avviso di accertamento n. T9B03AF00848/2019 emesso a seguito di PVC e notificatole in data 22.05.2019 con cui l'Ufficio contestava maggiori imposte per complessivi € 148.846,00, di cui:

- i) IRES per € 62.231,00, IRAP per € 8.826,00;
- ii) IVA per € 9.790,00;
- iii) ritenute per € 67.999,00,

nonché:

- iv) sanzioni per € 92.048,65;
  - iv) interessi (alla data del 18/7/2019) per € 18.482,20
  - v) spese di notifica per € 8,75
- il tutto per complessivi € 259.385,60.

Parte ricorrente eccepisce:

- l'inesistenza della notifica dell'avviso di accertamento in quanto trasmesso a mezzo posta, ovvero con modalità di notifica non consentita per un atto cd. primario in quanto espressamente riservata ai soli atti di rideterminazione c.d. atti secondari;
- in relazione al rilievo n. 1 la falsa applicazione della disciplina del Transfer Pricing, il difetto di motivazione ed il mancato assolvimento dell'onere probatorio oltre all'erronea applicazione delle sanzioni. L'Ufficio ha infatti rideterminato i costi intercompany e ripreso a tassazione l'importo di € 226.295,00, in quanto indebitamente dedotto ex art. 110, comma 7, DPR 917/1986 e riclassificato il metodo di normalizzazione dei prezzi utilizzato dalla Società nel c.d. TNMM - Transactional Net Margin Method e, in punto di comparables, selezionato un numero di soggetti pari a 16 anziché i 18 utilizzati dal contribuente;
- in relazione al rilievo n. 2 il recupero della ritenuta di € 67.888,50, pari al 30% dell'importo (€ 226.295,00) ripreso a tassazione con il rilievo 1, che l'Agenzia delle Entrate qualifica come prezzo per royalties;
- in relazione al rilievo n. 3 la ripresa di IVA per € 9.790,00.

In data 13.01.2020, l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Milano – si è costituita in giudizio chiedendo l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere in punto di sanzioni ex artt. 1, comma 2 e 2, comma 2 D. Lgs. 472/1997, per complessivi Euro 91.798,65 e di ripresa a tassazione dell'IVA per Euro 9.790,00, insistendo sulle altre riprese e facendo presente:

- che la ricorrente non ha dimostrato la rispondenza al valore normale delle transazioni operate con le varie società del gruppo;
- l'erroneità del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento utilizzati dalla società;
- l'erronea individuazione delle società comparabili.

Parte ricorrente deposita memoria insistendo nelle proprie eccezioni e ribadendo l'assoluta infondatezza delle pretese dell'Ufficio.

**MOTIVI DELLA DECISIONE**

All'udienza di trattazione tenutasi in forma pubblica, il relatore ha descritto i punti salienti della controversia ed i procuratori delle parti presenti hanno ribadito, illustrato e confermano quanto dedotto e sviluppato nei propri atti.

Rileva il Collegio che l'Ufficio ha già provveduto ad annullare i rilievi in punto di sanzioni ex artt. 1, comma 2 e 2, comma 2 D. Lgs. 472/1997, per complessivi Euro 91.798,65 e di IVA per Euro 9.790,00.

L'eccezione sollevata da parte ricorrente in merito all'inesistenza della notifica dell'avviso impugnato, in violazione dell'art. 29 del decreto-legge n. 78 del 2010 e dell'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973 in quanto l'Ufficio si sarebbe limitato a notificare l'atto direttamente a mezzo posta (modalità che per sarebbe consentita soltanto per gli atti imprecisati secondari) senza

che risulti alcuna relata di notifica e quindi senza l'intermediazione di un agente della notificazione legittimato dalla legge, non è fondata.

Per il superamento di tale eccezione è sufficiente il richiamo all'art. 14 della legge n. 890/1982 che attribuisce espressamente agli uffici finanziari la possibilità di eseguire "a mezzo della posta direttamente" la "notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente", prevedendo per tale finalità la necessità di utilizzo degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dalla stessa Amministrazione Finanziaria soltanto "ove ciò risulti impossibile". Legittimità ribadita dal dettato dell'art 29 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito nella legge 30 luglio 2010, n. 122, che, alla lettera a) del comma 1, prevede espressamente che gli atti emessi dall'Amministrazione Finanziaria possano essere notificati "anche a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento" in "tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni...". Il sopra menzionato articolo 29 del D.L. 78/2010, al fine di concentrare l'attività di riscossione nell'accertamento, ha previsto che gli atti a decorrere dal 1° ottobre 2011 e relativi ai periodi d'imposta dal 2007, devono contenere anche l'intimazione di pagamento, entro il termine di presentazione del ricorso. L'atto diviene, quindi, esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica e deve espressamente recare l'avvertimento che, decorsi ulteriori trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste è affidata all'agente della riscossione anche per l'esecuzione forzata. Tali avvisi di accertamento contengono, infatti, sia la pretesa impositiva sia il titolo esecutivo, che ne legittima appunto la riscossione coattiva. La concentrazione in un unico atto di questa duplice funzione consente così il passaggio diretto tra il soggetto che accerta e quello che riscuote le somme dovute dal contribuente, senza necessità di trasmissione della parte motiva dell'accertamento, in quanto già contenuto nell'atto notificato. Non vi è, peraltro, alcuna espressa previsione che riconduca la disciplina della notifica degli avvisi di accertamento con valenza esecutiva nell'ambito previsionale del precetto e, pertanto, che renda cogente nella specie l'applicazione degli artt. 479, comma 1, e 480, comma 4, c.p.c.

Per quanto detto si ritiene che l'atto impugnato sia stato correttamente notificato.

Entrando nel merito della controversia rileva il Collegio che l'espressione transfer pricing identifica il procedimento per determinare il prezzo appropriato (transfer price) nel trasferimento della proprietà di beni/servizi attraverso operazioni infra-gruppo. Il transfer pricing trova ampia applicazione nel determinare il valore normale dei prezzi o dei profitti relativi ad operazioni che intercorrono tra due imprese collegate residenti in paesi a fiscalità diverse (cross-border) come ad esempio due controparti di una multinazionale. Le transazioni infragruppo sono dette in gergo "controlled transactions" e sono distinte da quelle che si realizzano tra imprese che non sono collegate e che si assume operino indipendentemente nello stabilire termini e condizioni della transazione, ossia alle condizioni di libero mercato. Il transfer pricing interessa le Autorità fiscali a prescindere dal livello di tassazione effettiva vigente nei Paesi in cui sono residenti o localizzate le imprese del gruppo coinvolte. La disciplina dei prezzi di trasferimento è infatti rivolta a proteggere l'erosione della base imponibile nazionale ed assicurare la corretta ripartizione impositiva tra Stati. Non costituisce, di contro, onere per l'Amministrazione Finanziaria, provare altresì l'intento elusivo posto in essere dall'impresa che effettua la transazione infragruppo. Appare pertanto superato il precedente orientamento giurisprudenziale secondo cui la normativa in tema di transfer pricing fosse da ricondursi ad una mera clausola antielusiva; l'attuale indirizzo del giudice di legittimità risulta invece orientato nella considerazione della citata disciplina quale strumento di repressione del fenomeno economico in sé, e per tale motivo essa costituisce una tutela più incisiva per l'interesse economico-finanziario nazionale. Pertanto, l'Amministrazione Finanziaria non deve provare il più elevato livello di tassazione cui sarebbe stata soggetta

l'impresa nazionale qualora, in luogo della transazione infragruppo, avesse posto in essere una transazione con un soggetto indipendente; non è necessaria, in altre parole, la prova del vantaggio fiscale concretamente conseguito dall'impresa nazionale. Ciò che l'Autorità fiscale rileva è la discrepanza tra il valore di vendita di un bene ad una società del gruppo e il valore di vendita dello stesso bene sul libero mercato. L'applicazione dei metodi di transfer pricing aiutano quindi ad assicurare che la transazione sia conforme o meno al valore normale. Il valore normale viene descritto dall'art. 9 del TUIR e può essere identificato con il prezzo in regime di libera concorrenza. Più precisamente per valore normale dei beni o dei servizi si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, o, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. La normativa italiana, con l'art. 110, comma 7 del TUIR, definisce che i componenti positivi di reddito derivanti da operazioni infragruppo sono valutati in base al loro valore normale. Per dimostrare la corretta operatività in materia di transfer pricing le aziende devono produrre la specifica documentazione in caso di verifica, che deve raccogliere tutte le informazioni riguardanti il gruppo di aziende e la specifica delle operazioni transnazionali che avvengono tra le società del gruppo, nonché, in particolare le informazioni inerenti alla singola azienda interessata. Il D.M. 14 maggio 2018, ha approvato le linee guida del ministero dell'Economia e delle Finanze per l'applicazione delle disposizioni in materia di prezzi di trasferimento, alla luce del nuovo testo dell'art. 110 c. 7 TUIR, come modificato dall'articolo 59 del D.l. 50/2017, in tema di determinazione del valore delle operazioni tra imprese associate, in cui, eliminato il previgente riferimento al "valore normale", ha introdotto il riferimento al principio di "libera concorrenza" (arm's length principle). La modifica si è resa necessaria per armonizzare la disciplina nazionale al "principio di libera concorrenza" nella determinazione del valore delle operazioni tra imprese associate, come enunciato nell'articolo 9 del modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni e illustrato nelle linee guida Ocse sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali.

Il D.M. 14.5.2018 tipizza all'art. 4, rubricato "Metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento", i metodi di calcolo più appropriati sulla base delle caratteristiche economiche dell'operazione, dell'affidabilità delle informazioni disponibili e della comparabilità delle operazioni oggetto di confronto, e prevede che se il metodo scelto dal contribuente rispetta i requisiti di affidabilità e le disposizioni di cui ai commi da 1 a 5 del medesimo articolo, l'amministrazione finanziaria è tenuta ad applicare, per valutare la corrispondenza dei prezzi fissati al principio dell'arm's length, lo stesso metodo adottato dal contribuente, qualora sia stato selezionato e applicato in modo "affidabile".

Rileva il Collegio che la ricorrente, attraverso le argomentazioni formulate nei propri atti, ha dato piena dimostrazione del fatto che l'Ufficio, ha adottato di fatto il medesimo metodo della ricorrente, rinominandolo "Transactional Net Margin Method (TNMM)" e utilizzato i medesimi dati presentati nel Documento Nazionale prodotto in sede di verifica, modificando alcuni parametri nella selezione delle società comparabili al fine di determinare con il benchmarking il margine operativo (OM) da confrontare con quello presentato dalla ricorrente, riscontrando che l'Ufficio nell'applicazione del valore OM all'interno dell'intervallo di riferimento, ha reputato applicabile esclusivamente quello mediano (considerando inadeguati a determinare valori ad arm's length tutti gli altri valori ricompresi nell'intervallo di riferimento).

Si rileva altresì che, in punto di comparables, le differenze riscontrate derivavano unicamente nel numero dei soggetti selezionati, che da 18 utilizzati dalla società divenivano 16 per l'Ufficio senza che lo stesso abbia fornito alcuna motivazione in merito all'esclusione operata se non quella di lamentare delle laconiche "criticità" (pag. 25 dell'avviso di accertamento).

Rileva il Collegio come là ricorrente nel Documento Nazionale illustrava compiutamente il metodo di selezione dei comparables (pagg. 42-48 e pagg. 63-69) che, oltre ad esser caratterizzato da un processo di selezione informatico per mezzo del data base Amadeus ("Analyse Major Databases from European Sources" edito da Bureu Van Dijk) era anche manualmente rivisto al fine di comprendere società quanto più simili a Primeur, tanto da considerare solo 18 delle 88 società risultanti dall'applicazione dei filtri di ricerca globalmente consolidati e riconosciuti (la marginalità media del contribuente si pone tra il secondo quartile e la mediana).

Evidenzia altresì il Collegio come l'articolo 6 del D.M. 14 maggio 2018 abbia definitivamente riconosciuto la conformità al principio di libera concorrenza dell'intervallo di tutti i valori risultanti dall'indicatore finanziario prescelto e che anche la Commissione Tributaria Provinciale di Milano con la sentenza n. 5445 del 26/11/2018 ha affermato, a seguito dell'introduzione dell'art. 6 del D.M., che ogni punto all'interno dell'intervallo tra il minimo e il massimo (compresi) debba essere accettato;

Da quanto sopra esposto ne consegue che, anche seguendo il ricalcolo effettuato dall'Ufficio a seguito della riduzione dei comparables, la ricorrente con un Margine Operativo di 2,66% (contro il valore mediano arm's length del 3,94% individuato dall'Ufficio) risulta perfettamente ricompresa nell'intervallo dell'intero range.

L'eccezione di parte ricorrente di cui al rilievo n. 1, essendo siano stati i rilievi mossi dall'Ufficio puntualmente confutati da parte ricorrente e non avendo l'A.F. fornito ulteriori elementi a comprova della propria tesi, a giudizio di questo Collegio dev'essere quindi accolta;

all'illegittimità di cui al rilievo 1 consegue anche l'illegittimità di cui al rilievo n. 2.

Quanto alle sanzioni ancora richieste dall'Ufficio l'infondatezza delle pretese dell'Ufficio in punto di ritenute su royalties determina l'infondatezza altresì di quanto preteso in punto di correlate sanzioni.

L'accoglimento delle eccezioni in ordine alla illegittimità dei rilievi formulati comporta l'accoglimento del ricorso.

Sussistono, in ragione della peculiarità della materia, giusti motivi per la compensazione delle spese di giustizia.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso e annulla l'atto impugnato. Compensa le spese.

Così deciso in Milano il 6 ottobre 2020

Il giudice estensore

Il Presidente