

**Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia,
sentenza n.134 del 21 marzo 2011**

Svolgimento del processo - Visto il PVC scaturito dal controllo effettuato a carico della società consolidata Si. s.r.l., l'Amministrazione ha accertato, per l'anno 2004, a carico della società ricorrente, nella sua qualità di società consolidata, un maggior reddito di Euro 1.115.113,10; conseguentemente ha rettificato un maggior reddito complessivo di Euro 2.662.561,00.

Si premette che la società "Si. S.r.l. Soc. Unipersonale" ha esercitato, per l'anno d'imposta 2004, in qualità di consolidata, l'opzione di cui all'art. 119 del D.P.R. 917/86, congiuntamente con la società consolidante "Fa.Au. s.r.l., ora "Fa. s.r.l.".

Considerato che il maggior reddito accertato in capo alla società consolidata "Si. S.r.l. Soc. Unipersonale" deve essere imputato alla "fiscal unit", con separato avviso di accertamento n. (...) l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Reggio Emilia, ha accertato, per l'anno 2004, a carico della soc. Fa. S.r.l. in qualità di consolidante, il reddito complessivo globale in Euro 2.490.788,10; conseguentemente ha accertato una maggiore imposta IRES dovuta di Euro 367.987,29, oltre interessi, irrogando altresì la sanzione amministrativa di pari importo. La difesa di parte ricorrente, in sintesi, sottolinea:

1) Nel merito. Assenza dei presupposti per l'applicabilità in capo alla Si. S.r.l. della normativa fiscale sui prezzi di trasferimento e conseguente infondatezza della rettifica effettuata dall'Agenzia delle Entrate - e dell'avviso quivi impugnato - anche alla luce della ricostruzione effettuata dalla Si. S.r.l.

2) Errata analisi dei dati derivati dalla contabilità industriale della Si. S.r.l. a supporto della corretta allocazione dei costi industriali nelle transazioni con terze parti e nelle transazioni infragrupo.

3) Asettica applicazione da parte dei verificatori dell'art. 4 comma 2 del D.P.R. 441/1997, con arbitraria presunzione che le differenze inventariali rilevate dalla stessa costituiscano acquisti e vendite non documentate, senza aver dato conto delle ragioni economiche, patrimoniali e gestionali che giustificerebbero il rilievo.

4) Manifesta infondatezza delle conclusioni formulate dalla GdF nel PVC e sulla conseguente illegittimità dell'avviso impugnato.

5) Sui componenti negativi di reddito indeducibili e sulla ingiustificata ripresa a tassazione dell'Amministrazione Finanziaria, ".....visto il rapporto di fiducia con il proprio fornitore, nonché l'elevato volume d'affari in termini di acquisti di macchine e componenti vari, la mancanza di documentazione sarebbe giustificata dal fatto che non era stato ritenuto necessario procedere alla formalizzazione di un contratto di servizi, posto che il costo di tali servizi, nel corso del 2004, aveva inciso in modo poco significativo rispetto al costo dei macchinari acquistati".

Resiste l'Ufficio con argomentazioni di minor pregio rispetto a quelle della difesa e, di certo non così convincenti sia in diritto che nel merito per le motivazioni che seguono.

Motivi della decisione - Violazione del transfer pricing

Dopo avere analizzato puntualmente, in legislazione, prassi, giurisprudenza e dottrina, il principio del transfer price, parte ricorrente entra nel merito, in particolare sull'assenza dei presupposti per l'applicazione dell'istituto al caso in giudizio. Parte ricorrente, virtualmente, non è tenuta a dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento applicati laddove l'Amministrazione finanziaria non accerti se la tassazione in Italia, Paese ove ha sede la società, è superiore a quella in vigore nei Paesi ove i beni sono stati ceduti e in secondo luogo, non provveda a determinare il "valore normale" dei beni oggetto di cessione. La finalità della norma infatti (art. 110, comma 7) è quella di evitare che all'interno del gruppo vengano posti in essere trasferimenti di utili tramite applicazione di prezzi inferiori al valore normale dei beni ceduti onde sottrarli alla tassazione in Italia a favore di tassazioni estere inferiori. Si tratta di clausola antielusiva che trova, non solo, radici nei principi

comunitari in tema di abuso del diritto particolarmente presenti in materia doganale ma anche immanenza in diversi settori del diritto tributario nazionale essendo consentito all'Amministrazione finanziaria di disconoscere ad esempio - i vantaggi fiscali conseguiti da operazioni societarie poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta. L'onere della prova della ricorrenza dei presupposti dell'elusione grava in ogni Corte di Cassazione sentenza n. 11226 del 2007 caso sull'Amministrazione che intenda operare le conseguenti rettifiche. Ciò trova conferma anche in materia di transfer pricing posto che le direttive OCSE, hanno espressamente sottolineato che, laddove la disciplina di ciascuna giurisdizione nazionale preveda che sia l'Amministrazione finanziaria ad essere gravata dell'onere della provare le proprie pretese, il contribuente non è tenuto a dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento applicati, se non prima che l'Amministrazione fiscale abbia essa stessa provato, "prima facie", il non rispetto del principio del valore normale.

L'Ufficio, in ottemperanza ai richiamati principi, avrebbe dovuto, innanzitutto, accertare se veramente la fiscalità in Italia era all'epoca superiore rispetto a quella in vigore nei paesi di provenienza dei veicoli compravenduti. In secondo luogo, determinare il valore normale dei prodotti ceduti verificando, in concreto, i corrispettivi incassati.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene dunque illegittimo l'operato della GdF (e dell'Agenzia delle Entrate) in quanto in pieno contrasto con la ratio della disposizione antielusiva in oggetto.

Risulta poi dagli atti che, a seguito della verifica della GdF relativa anche gli esercizi successivi al 2005, Si. S.r.l. abbia redatto un documento ("Nota" e la "Tabella") che contiene una corretta ricostruzione dei prezzi di cessione e di ripartizione dei relativi costi, nonché una nota esplicativa della metodologia utilizzata, dalla quale si evince chiaramente che non sussiste alcuna violazione della normativa in materia di Transfer Pricing.

Nello specifico, parte ricorrente, in ottemperanza al principio della buona fede e pur non essendo tenuto a provare la correttezza dei prezzi di trasferimento applicati, ha provveduto a ricostruire la contabilità industriale dei periodi di imposta dal 2004 al 2008 al fine di dimostrare il corretto allocamento dei costi industriali tra cessioni di beni effettuate nei confronti di terze parti e cessioni infragruppo.

Circa il 93% delle vendite intercompany sono avvenute a società del gruppo residenti in Germania, Francia, paesi della Comunità Europea, quindi facenti parte anche del mercato unico europeo, con un livello di sviluppo e di mercato esattamente identico a quello italiano.

La nuova ricostruzione dei dati ha permesso di ottenere una perfetta riconciliazione dei dati di bilancio con i dati risultanti dalla riclassificazione gestionale.

Fondata pertanto appare al Collegio la conclusione cui arriva la difesa: dall'analisi effettuata si giunge alla conclusione che il valore dell'EBIT (acronimo inglese per "utile prima degli oneri finanziari e delle imposte sul reddito" o, più semplicemente, margine di lordo):

a) non è pari alla differenza tra fatturato estero (con margine 10,42%) e fatturato infragruppo (con margine 5,65%), come erroneamente concluso dalla Gdf e riportato nell'avviso di accertamento; ma

b) è pari alla differenza tra fatturato verso clienti terzi italiani ed esteri (con margine 7,9%) e fatturato infragruppo (con margine 5,6%).

Ma logica vuole che le stesse consociate del Gruppo Fa., al fine di commercializzare i prodotti oggetto delle cessioni infragruppo ai propri clienti terzi dovevano necessariamente ottenere esse stesse una marginalità minima del 4-5% netto, in linea con la marginalità dei rispettivi mercati di riferimento. In estrema sintesi, dunque, come giustamente sostiene la difesa, i prezzi applicati da Si. nelle transazioni infragruppo sono inferiori rispetto ai prezzi applicati verso terze parti indipendenti (e tali da determinare il suddetto differenziale del 2,3%), ma lo "sconto" applicato alle cessioni infragruppo è assolutamente in linea con i prezzi di mercato ed è determinato sulla base dei seguenti fattori: quantità dei prodotti ceduti; livello di commercializzazione dei prodotti.

A tale riguardo, si ricorda che come evidenziato nei fatti, nel 2005 parte ricorrente vendeva alle società consociate i Prodotti Be. e non i Prodotti Si..

Il Collegio ritiene le motivazioni della difesa fondate contrariamente alle conclusioni cui arrivano i militari che hanno fondato la ricostruzione dei costi interni sulla estrapolazione di frasi contenute nella documentazione non ufficiale rinvenuta presso la sede della società e da confidenze rilasciate da certo signor Bo. amministratore della Si.; amministratore che agli atti risulta essere stato in grave conflitto con la società; frasi lettere e quant'altro sui quali questo Collegio non intendere minimamente entrare in quanto la problematica del contenzioso non lo merita. Non è fuori luogo ricordare che è attualmente in vigore la convenzione di Vienna dell'11.4.1980 assai citata in proposito di transef pricing dalla Suprema Corte sezione fiscale, nella specie quando una società italiana è controllata da un gruppo estero.

La sintesi del pensiero della Corte è il seguente: gli accordi infragruppo fra una società estera e la società controllata italiana il cui capitale sia quasi integralmente posseduto dalla società italiana non sono regolati dalla legge italiana bensì dalla Convenzione di Vienna dell'11 aprile 1980 (ratificata e resa esecutiva con L. 11 dicembre 1985. n. 765). Di conseguenza, non è necessaria la forma scritta per i contratti di vendita infragruppo e le loro clausole. Perciò il giudice di merito può ritenere che un direttiva emanata dalla casa-madre costituisca prova della sussistenza di un accordo secondo cui le spese di riparazione dei veicoli commercializzati dal gruppo fanno carico alla società nazionale venditrice e non alla società statunitense produttrice dei veicoli stessi (determinando così un minor reddito imponibile per la società italiana).

Sulle differenze inventariali

L'Agenzia delle Entrate, in sede di accertamento, ha presunto che le differenze inventariali rilevate dal contribuente costituiscono acquisti e vendite non documentate non avendo dato conto di quali siano le ragioni economiche, patrimoniali e gestionali che giustificano il rilievo.

Tuttavia in presenza di differenze inventariali deve essere cura del verificatore non limitarsi alla ripresa a tassazione sic et simpliciter degli importi corrispondenti al valore delle predette differenze, ma esaminare il processo di formazione delle stesse e la loro natura fisiologica o patologica in relazione all'attività in concreto svolta dall'impresa, pena la nullità della ripresa fiscale.

Pertanto le differenze rilevate non possono essere acriticamente ascritte ad un comportamento "evasivo" della società ricorrente.

Pertanto i verificatori avrebbero dovuto valutare e documentare con opportuni riscontri a campione, tenendo conto della struttura organizzativa e funzionale dell'impresa (azienda industriale che utilizza migliaia di codici per le componenti utilizzate nella produzione), l'eventuale presenza di:

- modifiche tecniche introdotte nella realizzazione dei prodotti che hanno previsto l'utilizzo di componenti diversi rispetto a quelle indicate nella scheda tecnica originaria;
- maggiori o minori consumi dei componenti rispetto a quelli indicati nella scheda tecnica originaria;
- scarico di componenti caricati con codice diverso di magazzino;
- declassamento di alcuni prodotti non segnalato ai fini delle scritture di magazzino;
- mancata contabilizzazione della reimmatricolazione di alcuni componenti;
- errori materiali nell'effettuazione dell'inventario periodico (codici non contati e/o contati 2 volte);
- furti ed ammanchi.

Inoltre occorre tener sempre presente che la finalità dell'art. 14 del D.P.R. 600/1973 è quella di permettere al contribuente di annotare nelle scritture di magazzino, in un'ottica di piena ed assoluta trasparenza, gli scostamenti riconducibili alle ipotesi menzionate proprio al fine di evitare contestazioni in sede di controllo.

Paradossalmente, invece, la condotta dei militari ritenuta "di legge" penalizza parte ricorrente che, nella corretta tenuta delle contabilità di magazzino, ha rilevato in buona fede tali scostamenti.

Componenti negativi di reddito indeducibili

In sede di verifica, la Gdf ha esaminato i dati relativi al conto denominato "fornitori nazionali Mo.Li." per il periodo d'imposta 2004.

A seguito di tale verifica, la GdF ha contestato la deducibilità del costo di Euro 87.833,00 sostenuto dalla Si. S.r.l. per servizi di formazione e assistenza tecnica ai macchinari effettuati dalla Mo.Li. S.r.l. adducendo la mancanza di sufficiente documentazione idonea a provare l'effettività e l'inerenza della prestazione di servizi con l'attività aziendale.

La difesa sostiene ed afferma che Mo.Li. S.r.l. nel 2004/5 era tra i principali fornitori italiani della Si. S.r.l....data l'importanza del fornitore ed i buoni rapporti relazionali e commerciali intrattenuti sino al 2005 nonché i volumi delle transazioni in termini di acquisti di macchine e componenti vari, la mancanza di documentazione sottostante è giustificata dal fatto che non era stato ritenuto necessario procedere alla formalizzazione di un contratto di servizi (accessori alle vendite dei prodotti commercializzati dalla Mo.Li. S.r.l.) tra Si. S.r.l. ed il fornitore Mo.Li. S.r.l., in virtù del fatto che il costo di tali servizi nel 2004 ha inciso in modo non significativo rispetto al costo dei macchinari acquistati da Si. S.r.l..

Peraltro i rilievi dell'Ufficio appaiono più convincenti. Da ciò su quest'ultimo rilievo la difesa non convince vista la genericità della causale in fattura.

Vista la peculiarità del contenzioso non si ravvisa l'opportunità di condannare parte soccombente alle spese.

P.Q.M. - La Commissione in parziale accoglimento del ricorso annulla l'avviso di accertamento (...) ad esclusione del rilievo circa l'indebita deduzione di componenti negativi di reddito per Euro 87.833,00; spese compensate