

ALLA CORTE di GIUSTIZIA TRIBUTARIA di PRIMO GRADO

di XX

* * * * *

RICORSO

con

ISTANZA DI SOSPENSIONE ai sensi dell'art. 47 del D. Lgs. n. 546/92

e

**ISTANZA DI TRATTAZIONE IN PUBBLICA UDIENZA ex art. 33 e 34-bis del D. Lgs.
546/92.**

* * *

proposto

dalla **SOCIETÀ Y SRL** con sede legale in xxx (xx), via xxxxx n. xxxx, codice fiscale e partita iva xxxxxxxx, nella persona del legale rappresentante *pro tempore* xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, nata a xxxxxxxxxxxxxxxxxxx (xx) il xxxxxxxx, codice fiscale xxxxxxxxxxxxxxxx, rappresentata e difesa, giusta procura allegata al presente ricorso, dal **Dott. xxxxxxxxxxxxxxxxxxx**, iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di xxxxxxxxxxxxxxxxxxx al n. xxxx Sez. x, codice fiscale xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, con studio a xxxxxxxxxxxxxxxxxxx (VE) in Via xxxxxxxxxxxxxxxxxxx n. xx, presso il quale la ricorrente è elettivamente domiciliata ai fini del P.T.T. per il presente giudizio – *si indicano il numero di telefax xxxxxxxxxxxxxxxx e l'indirizzo PEC xxxxxxxxxxxxxxxxxx@pce.agenziaentrate.it* presso i quali far pervenire tutti gli avvisi ai sensi e per gli effetti di cui al D.L. 23.10.2018 n. 119,

- Ricorrente -

contro

l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di XX, con sede a XX (xxx) in via xxxxxxxxxxxxxxxx n. xxx, *indirizzo PEC xxxxxxxxxxxxxxxxxx@pce.agenziaentrate.it*,

- Resistente -

avverso

l'Avviso di Accertamento n. xxxxxxxxxxxxxx/xxxx notificato il xxxxx a mezzo PEC,

- Atto Impugnato -

emesso dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di XX – Ufficio Controlli, con il quale l'Ufficio, per l'**anno d'imposta xxxxxxxx**, contesta l'indebita deduzione di maggiori componenti negativi per un totale di Euro xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx in violazione del comma 7 dell'art. 110 del D.P.R. n. 917/1986 e dal quale derivano una maggior base imponibile (Ires/Irap) e maggiori imposte pretese a titolo di Ires per Euro xxxxxxxxxxxxxxxx, di Irap per Euro xxxxxxxxxxxxxxxx, nonché l'irrogazione di sanzioni amministrative, calcolate ricorrendo al cumulo materiale, di Euro xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, oltre ad interessi per ciascuna imposta.

La Società Y S.r.l. :

- Esaminato il provvedimento sopra indicato;
- Valutati i motivi addotti a giustificazione delle riprese fiscali;
- Visti gli artt. 18 e seguenti del D. Lgs. n. 546/92 e ss.mm.,

RICORRE

avverso l'avviso di accertamento sopra indicato per far valere i motivi e le richieste di seguito riportati.

FATTO

La Società Y S.r.l. ha per oggetto xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx.

Con l'avviso di accertamento n. xxxxxxxxxxxxxx/xxxx la Direzione Provinciale di XX – Ufficio Controlli ha confermato *in toto* il rilievo unico, formulato dai funzionari verbalizzanti con Processo Verbale di Costatazione del xxxxxxxxxxxxxx, di **minori costi da Transfer Pricing per Euro xxxxxxxxxxxxxxxx** per il **periodo d'imposta xxxxxxxx**, ed ha conseguentemente rettificato:

- ai sensi dell'art. 41-bis del D.P.R. n.600/73 il reddito imponibile d'impresa della società da Euro xxxxxxxxxxxxxxxx ad Euro xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx;

- ai sensi dell'art. 25 del D. Lgs. n. 446/97 il valore della produzione netta da Euro xxxxxxxxxxxxxxxx ad Euro xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx.

L'avviso di accertamento è stato preceduto da memorie ed osservazioni al PVC presentate ai sensi dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 e da un successivo Invito al

Contraddittorio per l'adesione avviato in data 06.12.2023, conclusosi con esito negativo. Anche nel corso del contraddittorio la Parte, sia nella fase dibattimentale che con la produzione di un'ulteriore memoria corredata da una precisa ricostruzione numerica, opponendola alla mera ricostruzione presuntiva dell'Ufficio, aveva precisato e dimostrato l'infondatezza delle contestazioni mosse dallo stesso.

Il tentativo dell'Ufficio di suffragare le presunzioni che sottendono alle contestazioni mosse e alle relative pretese si limita a ricavare dalle stesse una valenza che la norma richiede, invece, venga verificata e confermata in altro modo.

La società ritiene che l'Ufficio non abbia correttamente considerato e valutato le ragioni espresse nelle memorie difensive e nel corso del contraddittorio, volte a dimostrare l'infondatezza ed l'illegittimità delle pretese avanzate.

DIRITTO

L'Atto impugnato è illegittimo ed infondato per i seguenti motivi.

VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DELL'ART. 43 DEL D.P.R. N. 600/73.

In violazione dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 l'Ufficio ha notificato l'avviso di accertamento impugnato in data 20.03.2024, ben oltre il termine inderogabile stabilito dalla legge. A partire dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2016 e ai periodi successivi, *"...gli accertamenti devono essere notificati, a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione..."*. Questo significa che, per gli accertamenti relativi all'anno 2017, in presenza di dichiarazione regolarmente presentata, il termine è scaduto il 31 dicembre 2023. Ne consegue che **l'avviso di accertamento impugnato è nullo per intervenuta notifica oltre il termine ultimo fissato al 31.12.2023.**

La **sospensione dei termini** di accertamento stabiliti per il periodo 8 marzo 2020 – 31 maggio 2020 dall'art. 67 del D. L. n. 18/2020 ha **natura speciale ed eccezionale legata all'emergenza Covid-19**, essendo l'intenzione del legislatore quella di consentire agli Uffici Finanziari di espletare le proprie funzioni non risentendo di quel tempo (85 giorni) in cui l'esercizio delle stesse era stato inibito dalla normativa emergenziale. Ciò proprio in contrapposizione al fatto che, per lo stesso periodo di tempo, i contribuenti avevano potuto fruire della sospensione dei termini di versamento e di adempimento delle proprie obbligazioni tributarie, per un corretto bilanciamento dei due interessi contrapposti.

Appare chiaro anche per i giudici di primo grado che”...ciò vale, ed è abbastanza chiaro, in relazione all’anno in cui si è verificato l’evento eccezionale, dovendosi escludere ogni effetto a “cascata” sulle annualità successive. In definitiva, i termini di sospensione di decadenza e prescrizione valgono, in riferimento all’anno colpito dall’evento eccezionale, per un corrispondente periodo di tempo rispetto a quello riconosciuto a favore dei contribuenti...” (il riferimento è all’art. 12, comma 1, del D. Lgs. n. 159/2015). Non si può, pertanto, ritenere, come invece fa l’Ufficio, che la volontà del legislatore fosse quella di differire i termini di accertamento ex art. 43 del D.P.R. n. 600/73 anche in relazione a periodi “lontani” rispetto alla cessazione dell’emergenza. Infatti l’art. 157, comma 1, del D.L. n. 34/2020 recita: “ ...*gli atti di accertamento...per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all’art. 67, comma 1, del D.L. n.18/2020, scadono tra l’8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022...*”.

La giurisprudenza delle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado, con orientamento univoco, ha bocciato senza mezzi termini l’interpretazione fornita dall’Agenzia delle Entrate che, con la risposta 5.9 contenuta nella Circolare n. 11/E del 6 maggio 2020, aveva affermato che il periodo di sospensione di 85 giorni non si applica solo al periodo d’imposta 2015 (i cui termini scadevano nel 2020 in caso di presentazione della dichiarazione) ma, a cascata, ma anche agli altri periodi d’imposta successivi. Sottolineando **l’ingiustificatezza, l’irrazionalità e l’illegittimità della tesi dell’Agenzia delle Entrate, fortemente penalizzante per i contribuenti e contraria alla ratio stessa che ha ispirato la proroga**, viene affermato chiaramente che “...*appare del tutto illogico anche solo ipotizzare che il legislatore abbia, nel contempo, imposto il rispetto del termine decadenziale in scadenza il 31 dicembre 2020, anni di pandemia, e lo abbia, invece, prorogato di 85 giorni per gli accertamenti degli anni successivi, i cui termini di decadenza andavano o andranno a scadere quando l’emergenza è stata ormai superata...*”.

Ciò in base al fatto che **i termini sono disciplinati in modo chiaro e puntuale solo dall’art. 157, comma 1, del D.L. n. 34/2020.** In tal senso si sono espresse la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Torino (sentenza n. 890/6/222 del 21.11.2022), di Prato (sentenza n. 87/2/23 del 31.10.2023), di Latina (sentenza n. 974/23 del 25.10.2023), di Milano (sentenza n. 537/2023 del 16.02.2023).

E' poi la stessa Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale di Roma che, con Direttiva n. 13/2024, ha espressamente invitato gli Uffici a non considerare più la proroga degli 85 giorni per gli accertamenti in scadenza ordinaria al 31 dicembre, programmando l'attività di controllo in modo da attivare e concludere i procedimenti impositivi entro i termini "ordinari" di decadenza, evitando di avvalersi dei differimenti previsti dalla normativa vigente (articolo 67, comma 1, del D.L. n.18 del 17.03.2020 e art. 5 , comma 3 bis, del D. Lgs. n. 218 del 19.06.1997).

L'Agenzia delle Entrate, in sostanza, ha recepito l'orientamento univoco dei giudici tributari di primo grado che hanno bocciato gli accertamenti in scadenza il 31.12.2022 che gli Uffici avevano notificato nel 2023, applicando la cosiddetta "proroga a cascata" di 85 giorni, valida, invece, solo per l'anno 2020 (causa emergenza Covid-19).

Si ritiene opportuno precisare che, nel corso del contraddittorio, la questione del termine di decadenza è stato ampiamente sollevato dalla ricorrente che si è resa altresì parte diligente fornendo all'Ufficio copia delle citate sentenze di merito, al fine di evitare un inutile e dispendioso contenzioso, obbligando il contribuente a presentare il ricorso, proponendo anche una soluzione in mediazione su valori ragionevoli. Sul punto, tuttavia, l'Ufficio ha sempre ribadito di considerare operante la proroga assumendosene ogni rischio e responsabilità, compreso quello della condanna al pagamento delle spese di giudizio con l'aggravante della lite temeraria.

VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DELL'ART. 41 BIS DEL D.P.R. N. 600/73.

L'art. 41/bis del D.P.R. n. 600/73 stabilisce che *"...senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 43, i competenti Uffici dell'Agenzia delle Entrate... ..possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibile."*

Nell'avviso di accertamento impugnato l'Ufficio, con lungo interlocquio e dopo aver svolto ampia attività istruttoria con redazione del Processo Verbale di Costatazione, ha espressamente indicato che *"...accerta ai sensi dell'art. 41 bis del D.P.R. n. 600/73 l'indebita deduzione di maggiori componenti negativi per un totale di Euro 315.509,81 in violazione del comma 7 dell'art. 110 del TUIR..."*.

La dizione letterale della norma citata è estremamente chiara nel ritenere che la rettifica ex art. 41 bis postula il possesso da parte degli Uffici di elementi certi e precisi da cui desumere errori od omissioni di elementi reddituali, ai quali devono dunque ritenersi estranee le ricostruzioni induttive (minori costi da transfer pricing) da cui trae origine la presunzione ex art. 39 del D.P.R. n. 600/73.

In buona sostanza, gli elementi certi sono quelle notizie che non necessitano di una specifica valutazione, ovvero di un'attività istruttoria. La qual cosa è avvalorata dalla stessa formulazione della disposizione laddove, in deroga ai principi di carattere generale, è previsto che la notifica di un atto impositivo parziale non arreca pregiudizio all'ulteriore attività di accertamento da parte dell'Ufficio.

Né può ritenersi che l'estensione operata dall'art. 1, comma 17, legge 13/12/2010, n. 220 abbia avuto l'effetto di introdurre modifiche sul piano probatorio. La norma da ultimo citata, infatti, sostituendo il riferimento agli *“accessi, ispezioni e verifiche”* con la locuzione *“attività istruttorie di cui all'art. 32, comma 1, nn. da 1 a 4”* ha inteso perseguire l'obiettivo di *“migliorare le attività di controllo fiscale indirizzandole verso altre situazioni a maggiore rischio di evasione”*. Il che è valso a legittimare il ricorso all'accertamento parziale anche in ipotesi di attività in precedenza non contemplate, mentre è rimasta ferma la netta distinzione rispetto alle altre procedure di accertamento, ordinarie, presuntive ed induttive.

In specie, l'accertamento parziale deve muovere da un dato che abbia una sua propria e diretta efficacia probatoria, tale da essere immediatamente rappresentativo del *thema probandum*. Allo stesso modo, deve escludersi l'utilizzabilità dell'accertamento parziale quando, ad esempio, la maggiore pretesa impositiva sia fondata su ragionamenti di tipo induttivo e/o presuntivo.

L'assenza dei richiamati presupposti per il legittimo espletamento dell'attività di accertamento parziale, in ossequio al dato normativo, determina la nullità insanabile dell'avviso di accertamento.

Appare evidente che negare siffatta conclusione equivarrebbe ad aggirare il principio di unicità dell'avviso di accertamento, essendo circostanza non controversa che l'utilizzo della procedura dell'accertamento parziale svincola l'Agenzia delle Entrate dalla previsione di cui all'art. 43 del citato D.P.R. 600/73. In tal guisa, l'Amministrazione Finanziaria sarebbe autorizzata ad emanare più avvisi di accertamento in relazione alla medesima annualità.

A tal riguardo, giova ricordare che le ragioni sistematiche che portarono all'introduzione dell'istituto furono appunto quelle legate alla necessità di superare il principio di unicità dell'avviso di accertamento in ipotesi di "segnalazioni" idonee a consentire di giungere immediatamente all'accertamento di un maggior presupposto imponibile (in presenza di prove certe e dirette), per lo più nei casi di incroci automatici e di segnalazioni esterne all'Ufficio. L'estensione delle fonti di innesco non ha cancellato detta connotazione.

In evidente contrasto con la citata norma l'Ufficio, nell'ambito del programma di controlli sostanziali per l'anno 2017, ha invece svolto un'importante attività istruttoria, in esecuzione dell'incarico da parte della Direzione provinciale di XX di cui alla nota n. xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, conclusasi con la notifica del Processo Verbale di Constatazione a cura dei funzionari. Attività istruttoria che si è estrinsecata anche attraverso un Invito a Comparire ai sensi dell'art. 5-ter del D. Lgs. n. 218/97 con relativo contraddittorio, nel corso del quale sono state fornite ulteriori memorie difensive con relativa proposta di definizione da parte della ricorrente.

Per tali motivi la ricorrente eccepisce la violazione e la falsa applicazione dell'art. 41 bis del D.P.R. n. 600/73 e la conseguente nullità dell'avviso di accertamento impugnato (*ex plurimis*: Cass. sentenza n. 34518 del 27 dicembre 2019; Cass. ordinanza n. 9070 del 1° aprile 2021; Cass. ordinanza n. 128.564 depositata il 22.04.2022).

OMESSO ESAME E VALUTAZIONE DELLE MEMORIE DIFENSIVE DEL 06.11.2023 - VIOLAZIONE DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE (LEGGE N. 212/2000).

A seguito notifica del Processo Verbale di Constatazione in data 05.09.2023 la società ha trasmesso, nei termini di legge, le proprie memorie difensive volte a contestare i rilievi formulati dai funzionari verificatori. Con la medesima memoria ha proposto anche una ragionevole e motivata definizione del medesimo verbale, partendo proprio dalle osservazioni formulate. L'Ufficio ha omesso di esaminare e controdedurre in merito alle memorie difensive, limitandosi a comunicare "...di aver visto le memorie ed osservazioni di parte...".

L'atteggiamento dell'Ufficio si appalesa superficiale, omissivo ed immotivato, in contrasto con il dettato normativo di cui all'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000 "ante riforma" che recitava: "...dopo il rilascio della copia del processo verbale di

chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori...“.

L'Ufficio, senza tener conto delle richiamate memorie, ha provveduto a notificare l'Invito a comparire ai sensi dell'art. 5-ter del D. Lgs. n. 218/97 per il giorno 06.12.2023, al fine di definire in contraddittorio i rilievi di cui al PVC. Nell'Invito menzionato si è limitato a scrivere “...di aver visto le memorie ed osservazioni presentate dalla Società Y srl...“ (prot. n. xxxxxxxxxxxxxx del 06.11.2023).

Nel proseguo del contraddittorio, il funzionario incaricato si è limitato a confermare la legittimità e la fondatezza dei rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione, comunicando l'intenzione di valutare una propria proposta di definizione degli stessi. Dopo un lungo periodo di pausa, l'Ufficio in data 12.03.2024, senza formulare valutazioni, osservazioni e proposte di definizione dei rilievi, ha trasmesso la seguente testuale bozza di processo verbale di contraddittorio “...in data odierna, a seguito dell'Invito a comparire in oggetto specificato, le Parti danno atto di non aver raggiunto nessun accordo e l'adesione si chiude negativamente...“, chiudendo frettolosamente il procedimento per mancanza di accordo.

Alla luce di quanto detto, la ricorrente contesta che **l'Ufficio non ha minimamente considerato e/o valutato le argomentazioni, eccezioni e proposte contenute nelle memorie difensive, limitandosi a comunicare di aver semplicemente visto le memorie ed osservazioni di parte.**

OMESSA VALUTAZIONE DELLA REGOLARE TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI (ARTT. 14 E 22 DEL D.P.R. N. 600/73).

I funzionari incaricati della Direzione Provinciale di XX nel corso della verifica, nella parte relativa all'esito dell'esame documentale, hanno constatato, dandone atto, che **non sono emerse irregolarità** nelle modalità di tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini fiscali e che i dati riportati nelle dichiarazioni fiscali presentate ai fini Ires, Irap e Iva trovano piena corrispondenza con quanto risulta dai libri, registri e scritture contabili.

Ne consegue che, **in conformità a quanto disciplinato dagli artt. 14 e 22 del D.P.R. n.600/73, le scritture contabili sono tenute regolarmente.**

VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DELL'ART. 2359 COD. CIV. IN RELAZIONE ALLA ESTENSIONE DELLA NOZIONE DI CONTROLLO .

L'art. 2359 del codice civile recita testualmente: “...Sono considerate società controllate:
1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra Società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa...

...Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati...“.

L'Ufficio ha basato il controllo ai fini del “*Transfer Pricing*” ampliando la nozione normativa di “controllo” di cui al cit. art. 2359, richiamando documenti di prassi interni dell'Agenzia delle Entrate volti ad ampliare le ipotesi della suddetta “influenza notevole”. L'Ufficio ritiene che Società Y srl eserciti il controllo e un'influenza economica rilevante nei confronti della Società estera Società estera D.O.O., con sede in Paese 1, per i seguenti motivi:

- sussistenza di rapporti familiari tra gli amministratori delle Società;
- influenza dominante sotto il profilo contrattuale in quanto la quasi totalità della produzione SOCIETA' D.O.O. è destinata a Società Y srl, che le fornisce le materie prime.

La Società Y S.r.l. non esercita alcuna forma di controllo sulla Società estera D.O.O. in quanto non dispone della maggioranza dei voti nell'assemblea ordinaria, né dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea della medesima società estera. **Non è ipotizzabile alcuna forma di influenza dominante in assenza di vincoli contrattuali, né altra forma di controllo in quanto Società Y S.r.l. non ha la disponibilità di voti nell'assemblea soci della Società estera D.O.O..**

La Società Y S.r.l. ha semplicemente valutato la convenienza sul piano economico nell'intavolare rapporti commerciali con Società estera D.O.O., esternalizzando alcuni processi della produzione: **tali rapporti commerciali, in assenza di accordi ed ulteriori**

requisiti, devono essere considerati rapporti tra società che operano in regime di libera concorrenza ed in completa indipendenza.

Il risultato delle scelte aziendali riguardanti la valutazione dei mercati, le strategie commerciali, le collaborazioni di natura tecnica, le politiche di approvvigionamento commisurate al proprio *business*, assieme ad altri elementi che il *management* aziendale deve valutare, hanno tutte lo scopo di indirizzare al meglio l'attività imprenditoriale, leggendo le dinamiche dell'ambiente economico di riferimento con l'obiettivo di massimizzare i profitti e limitare proprio quei rischi cui l'imprenditore naturalmente si espone. Si fa presente che la Società estera D.O.O. ha già pagato e paga regolarmente imposte in Paese 1 sul medesimo reddito nella misura del 18%: ciò al fine di evitare una doppia imposizione con tassazione della stessa materia imponibile in capo soggetti diversi.

E' assente qualsiasi forma di controllo o influenza dominante da parte della Società Y srl nei confronti della società estera, per cui sono insussistenti i presupposti e le condizioni per la formulazione di rilievi in materia di transfer pricing. I funzionari verbalizzanti hanno effettuato rilievi illegittimi e infondati, in mancanza di presupposti di legge ed in palese violazione dell'art. 2359 c.c..

PARZIALE ED ERRONEA SELEZIONE E COMPARAZIONE DELLE SOCIETA' ELENCAE NELL'ALLEGATO N. 9 DEL P.V.C. - VIOLAZIONE DELL'ART. 110, COMMA 7, E DELL'ART. 9 DEL D.P.R. N. 917/86.

Come già evidenziato nelle memorie presentate, la ricorrente non condivide le scelte e la procedura adottate dai verificatori per l'analisi di comparabilità, come illustrate nel PVC ed integralmente riprese dall'Ufficio nell'avviso impugnato, in quanto palesemente carenti, erronee ed insufficienti a provare la ventilata ipotesi di elusione fiscale prevista dall'art. 110, comma 7, del D.P.R. n. 917/86.

In particolare le osservazioni sono state mosse con riguardo ai seguenti punti:

- premesse sulle *modalità applicative* e sull'*analisi di comparabilità*;
- individuazione della "*tested party*";
- scelta dei "*comparables*";
- individuazione della "*mediana*" come valore di riferimento per il calcolo della marginalità.

a. Modalità applicative e analisi di comparabilità.

Dall'esame dell'Avviso di Accertamento e del Processo Verbale di Costatazione richiamato si rileva l'assenza di un'attenta e comprovata **analisi di benchmarking**, tale da ricavarne dati ed elementi economico-finanziari certi e puntuali con cui procedere nella selezione. L'utilizzo della banca dati ORBIS non rappresenta un fatto certo e preciso, tenuto conto della non immediata accessibilità alla stessa, dell'utilizzo acritico dei dati estrapolati in assenza delle opportune verifiche, delle numerose variabili che condizionano e incidono sui risultati, dei filtri "soggettivi" apposti dai funzionari nella formulazione delle richieste. Tale fonte, pertanto, non offre di per sé certezza giuridica tale da provare l'ipotesi di *transfer pricing* in discussione.

Dalla lettura degli *Allegati n. 1 e n. 2 al PVC* non è dato comprendere e condividere le modalità di ricerca e le condizioni di svolgimento dell'attività istruttoria adottate dai verificatori.

Nel processo di individuazione del campione di società (*Allegato n. 9 al PVC*) i verificatori hanno dichiarato di aver effettuato 2 distinte tipologie di selezioni, che sono state poi integrate:

- **la prima relativa a società residenti in Paese 1;**
- **la seconda relativa a società residenti in Paesi dell'Est Europa** (Bulgaria, Bosnia-Erzegovina, Estonia, Lettonia, Lituania, Ungheria, Polonia, Repubblica Ceca, Repubblica Slovacca, Serbia e Slovenia).

Orbene, l'intera ricerca svolta in tutta l'Europa dell'Est ha portato ad individuare soltanto 9 società che l'Ufficio, nella sua ricostruzione, ha ritenuto avere i requisiti di comparabilità.

Ben quattro delle nove società elencate non hanno sede nè operano in Paese 1, ove invece ha sede ed esercita Società estera D.O.O., la società individuata dall'Ufficio come *tested party*. E' evidente che, trattandosi di Stati diversi, con una differente disciplina e che applicano regole e norme diverse sia per l'esercizio dell'attività che per l'applicazione dei tributi, la scelta dell'Ufficio di far risultare "comparabili" realtà così eterogenee **non è condivisibile**. Non si può riconoscere la legittimità di tale operato giustificandolo solo in ragione di una più o meno prossima vicinanza dei Paesi e/o del luogo di esercizio dell'attività. Questa scelta, piuttosto, appare essere un mero tentativo di costruire un paniere più ampio di società comparabili che possa apparire sufficientemente attendibile

per suffragare i rilievi mossi, essendo d'altra parte evidente, anche per l'Ufficio, l'assenza di qualunque valore statistico per la selezione fatta nella sola Paese 1. Che un campione statistico ristretto possa essere non significativo ai fini dell'indagine (specie quando la scelta avviene in maniera acritica senza alcuna verifica dei dati ricavati) lo conferma anche l'Ufficio quando ha contestato la ricostruzione proposta dalla ricorrente che, se pur basata anch'essa su un campione poco numeroso, aveva il pregio di avere ad oggetto società realmente comparabili, specificatamente individuate tra le altre, per essere i veri *competitors* di Società Y: selezione fatta avendo attenzione a tutti gli aspetti della comparazione richiesti dalla norma, in particolar modo al fatto che le società avessero in comune la produzione della stessa tipologia di prodotto (anche se il codice attività non risultava aggiornato) e lo stesso mercato, per le quali il Signor XX ha semplicemente confermato che la selezione aveva ad oggetto le società con le quali Società Y aveva maggior comparabilità.

I rilievi in discussione si appalesano, pertanto, già nella fase preliminare di impostazione dell'analisi, erronei e fuorvianti in violazione dell'art. 110, c. 7, del D.P.R. n.917/86.

D'altra parte, delle restanti cinque società estere indicate nell'elenco non si conoscono le caratteristiche, l'organizzazione societaria, l'oggetto dell'attività, la capacità reddituale, né la ricorrenza del requisito dell'indipendenza e dell'esercizio di attività in regime di libera concorrenza che l'Ufficio invece dà come assodato per il solo fatto di aver estrapolato i dati dalla banca dati ORBIS. L'art. 110, c. 7, del TUIR, infatti, stabilisce che *"...i componenti di reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato...sono determinati con riferimento alle condizioni ed ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito..."*. Dalla lettura della norma di legge sorgono, pertanto, legittimi dubbi e perplessità circa l'operato dei verificatori: il "range" delle ditte coinvolte nella comparazione è molto limitato o inesistente; non si conosce il grado o livello di indipendenza delle cinque società Croate; non è dato sapere se tali società operano in regime di libera concorrenza e in circostanze comparabili, né se il mercato di riferimento sia lo stesso della *tested party* individuata.

Le linee guida dell'OCSE (cfr. art. 9) hanno espressamente indicato i seguenti principi in materia:

- il transfer pricing non è una scienza esatta;

- è necessaria la verifica della comparabilità e indipendenza delle società coinvolte;
- occorre riconoscere l'affidabilità sia dell'interquartile range (primo o ultimo), sia del full range (qualsiasi valore compreso tra quello minimo e quello massimo);
- indipendenza e comparabilità delle società (imprese che svolgono la medesima attività economica) nel rispetto del principio della libera concorrenza;
- il prezzo applicato nelle transazioni deve riguardare imprese non sottoposte a controllo, indipendenti e comparabili.

In senso conforme alle linee guida OCSE **l'art. 3 del Decreto Ministeriale del 14.05.2018** del Ministero Economia e delle Finanze, in merito alla nozione di comparabilità, al comma 2, indica quali caratteristiche economicamente rilevanti o fattori di comparabilità debbano essere identificati tra imprese associate per delineare in modo preciso ed accurato l'effettiva operazione tra loro intercorsa e se le stesse siano tra loro comparabili: a) termini contrattuali; b) funzioni svolte da ciascuna delle Parti nelle operazioni, tenendo conto dei beni strumentali utilizzati e dei rischi assunti, le circostanze che caratterizzano l'operazione e le consuetudini del settore; c) le caratteristiche dei beni ceduti e dei servizi prestati; d) le circostanze economiche le condizioni di mercato in cui operano; e) le strategie aziendali perseguite dalle Parti.

Dall'analisi dei fattori/elementi richiesti ai fini della comparabilità emerge la grave assenza di dati, elementi e circostanze indispensabili per applicare la metodologia "TNMM".

Il metodo adottato dai verificatori per formulare i rilievi da *transfer pricing* consiste nel "*marginetto netto della transazione*" (TNMM)" che è considerato un metodo alternativo, utilizzabile qualora sorgano incertezze o impossibilità nell'utilizzo dei metodi base.

La Circolare Ministeriale n. 32 del 22/09/1980 in ordine al metodo di controllo del "valore normale" ha chiarito che "...è preferibile l'utilizzo del metodo CUP (confronto del prezzo di vendita) in luogo del meno affidabile metodo TNMM (marginetto netto della transazione), considerato poco consigliabile per la sua notevole approssimazione e per la sua arbitrarietà...". La Circolare inoltre raccomanda che nell'adozione dei metodi alternativi siano adeguatamente soppesati tutti gli elementi in relazione alla struttura delle imprese e alle caratteristiche del settore economico in cui operano. Come indicato a pag. 22 del processo verbale di constatazione **i funzionari hanno effettuato tale scelta metodologica per mancanza di transazioni comparabili. In pratica hanno attuato**

una comparazione semplice, parziale e discrezionale, non adeguatamente motivata, né supportata da elementi di indagine certi, precisi e concordanti.

Infatti, a pag. 23 del PVC, si afferma che la comparazione non tiene minimamente conto di altri fattori distintivi ed influenti nell'attività dell'impresa. E' sempre lo stesso Ufficio, infatti, che a pag. 6 dell'avviso, precisa che, utilizzando il suddetto metodo, *"...la comparazione rischia di essere maggiormente discrezionale poiché il margine può essere influenzato da fattori che non attengono alla transazione ma, al contrario, attengono alla situazione dell'impresa in generale e sono difficilmente ponderabili (ciclo del prodotto e sostituibilità dello stesso, posizionamento della società nel mercato e livello della concorrenza, variabilità dei costi di struttura, efficienza del management...".*

In contrasto con la ricostruzione e i risultati avanzati dai verificatori (applicazione del metodo TNMM), la ricorrente, a sostegno di quanto affermato, ha inteso procedere nell'applicare ai dati economici delle società croate il **metodo tradizionale del prezzo di rivendita**. Pur in presenza di società che svolgono attività di trasformazione e non di semplice distribuzione dei prodotti, l'applicazione del metodo in parola dimostra con chiarezza e puntualità (cfr. Bilanci d'Esercizio al 31/12/2017 delle società croate dell'Allegato n. 9 del PVC) l'illegittimità ed infondatezza delle riprese fiscali operate dai verificatori con il metodo TNMM (peraltro applicato utilizzando filtri e condizioni arbitrari). **Dal riscontro delle posizioni fiscali è emerso che la percentuale di ricarico media praticata dalle società croate è pari al 36,65%,** valore risulta perfettamente in linea con la percentuale di ricarico praticata anche da Società estera D.O.O..

<u>Società</u>	<u>Ricavi (€.)</u>	<u>Acquisti</u>	<u>E.I.</u>	<u>R.F.</u>	<u>C. V.</u>	<u>Ricarico%</u>
SOCIETA' 1 D.D.	4.815.404	3.993.295	733.329	891.186	3.835.438	25,55%
SOCIETA' 2 D.O.O.	2.226.419	1.622.474	425.065	299.199	1.748.339	27,34%
SOCIETA' 3	4.951.066	3.217.018	1.287.934	1.379.753	3.125.199	58,42%
SOCIETA' 4	3.078.527	2.220.458	302.075	450.491	2.072.042	48,57%
SOCEITA' 5	2.572.988	2.036.447	262.770	214.020	2.085.196	23,39%
					<u>Ricarico medio</u>	<u>36,65%</u>

Rilevato che la percentuale di ricarico sul venduto praticata dalla SOCIETÀ ESTERA D.O.O. nell'anno 2017 è pari al **36,27%** ($\text{RICAVI} \times 100 / \text{COSTO DEL VENDUTO} = \text{€} \cdot 1.305.680 \times 100 / 958.165 = 36,27\%$), in linea con il margine medio di rivendita (ricarico%) sopra indicato, la ricorrente contesta l'infondatezza ed erroneità dei rilievi e dei risultati ottenuti dall'Ufficio in applicazione del metodo TNMM.

b. Scelta della Parte sottoposta a test (tested party).

L'Ufficio ha deciso di scegliere come "tested party" la società estera Società estera D.O.O. perché ritiene che "...l'analisi funzionale di tale società risulta essere la meno complessa...", oltre che per la convinzione, già espressa nel PVC, di una totale assenza di rischi in capo alla medesima. In verità nell'avviso di accertamento l'Ufficio sembra contraddirsi, laddove riprende, facendola propria, una delle osservazioni contenute nella memoria della ricorrente, e riconosce che "*...qualsiasi attività imprenditoriale, per sua natura, presenta elementi di rischio, perché la valutazione dei fattori di mercato e le strategie commerciali sono elementi imprescindibili dall'esercizio dell'attività di impresa...*". **L'ipotesi di influenza economica potenziale o attuale** che legittimerebbe l'applicazione della disciplina contenuta nell'art. 110 co. 7 del T.U.I.R. viene unicamente basata sulla presunzione che le scelte imprenditoriali di Società Y srl condizionerebbero completamente le politiche di vendita di Società estera D.O.O., ricavando da ciò l'esistenza di un innegabile rapporto di controllo. E' appena il caso di precisare che, contrariamente a quanto affermato dall'Ufficio a pagina 6 dell'avviso, non vi è mai stata tacita accettazione da parte della ricorrente all'esistenza di un rapporto di controllo, come facilmente si può evincere dalla semplice lettura delle memorie presentate nelle quali, per ogni rilievo, alla semplificazione proposta dall'Ufficio, viene contrapposta una precisa ricostruzione logico-normativa.

E' opportuno ricordare che Società estera D.O.O. viene costituita solo ad agosto 2017 (anno oggetto della verifica) e che la società avvia l'attività solo nell'ultima parte dell'anno in quanto, come ha ricordato anche l'Ufficio, gli stessi macchinari ed attrezzature acquistate sono stati parcheggiati inizialmente presso altra azienda perché gli spazi per accogliere la l'attività produttiva non erano ancora pronti.

Non è significativo di alcun rapporto di controllo il fatto che, con la vendita dei macchinari, Società Y si sia occupata anche della loro installazione e della prima formazione per il loro utilizzo (attività che costituiscono una prassi normale anche in Italia in caso di acquisto di macchinari direttamente dalle case produttrici). Né deve sorprendere se il valore di queste attività accessorie alla vendita (che l'Ufficio ritiene essere il vero elemento chiave per giustificare il controllo) fossero già ricomprese in qualche misura nel prezzo di vendita dei macchinari (aspetto che l'Ufficio non ha nemmeno ritenuto di prendere in considerazione).

Non va dimenticato, inoltre, che il progetto avviato di riorganizzazione imprenditoriale, con cui Società Y ha pianificato l'esternalizzazione di alcune fasi della produzione per potersi dedicare con maggior profitto ad altri aspetti più tecnici della produzione stessa e della successiva commercializzazione del prodotto, costituisce per la società italiana il perseguimento di una strategia aziendale di sviluppo che non può essere liquidata con mere congetture speculative.

Con una società di nuova costituzione, senza uno storico che possa sostenere il suo *rating* bancario, finanziario e commerciale, e costituendo l'esternalizzazione della fase di produzione parte del progetto, rientra nella piena collaborazione tra le aziende, perché di vantaggio anche per Società Y, che per la produzione si ricorra anche a politiche di approvvigionamento che consentano di scontare prezzi più favorevoli per l'acquisto delle materie prime.

Così come non dovrebbe stupire se la produzione del 2017 di Società estera (che, si ricorda, ha avuto una attività limitata a due/tre mesi per le ragioni sopra esposte) sia stata assorbita quasi interamente dal suo partner commerciale, senza che da questo se ne possa ricavare alcun rapporto di controllo. Nulla impedirebbe a SOCIETA' ESTERA d.o.o. a Società Y, se lo ritenessero più conveniente, ognuna per il proprio *business*, di rivolgere rispettivamente le proprie vendite o i propri acquisti verso altre aziende e/o mercati. Perché il fine ultimo di ogni impresa è comunque il profitto, volto a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati nella produzione oltre a remunerare anche il rischio assunto dall'imprenditore nell'impresa medesima.

La scelta dell'Ufficio, pertanto, si appalesa parziale, discrezionale e immotivata.

c. Selezione dei comparabili.

Il criterio di selezione dei soggetti comparabili si ritiene arbitrario e incongruente.

Per quanto riguarda il campione delle società residenti in Paese 1, che per le ragioni sopra esposte, tralasciando le società sparse nel resto dell'Est Europa, è l'unico che in via di principio possa essere preso in considerazione, l'Ufficio afferma che **“la selezione per il grado di indipendenza è stata effettuata manualmente”** (pag. 9 dell'avviso di accertamento) **“in quanto inserendo il criterio di selezione con indicatore di indipendenza “A” il sistema non restituisce alcun risultato”**: affermazione che lascia seri dubbi sulla validità della suddetta selezione.

Proseguendo, si afferma che **i verificatori hanno considerato società con un “range” molto ampio del Valore della Produzione che va da 1.500.000 USD a 10.000.000 USD,** ritenuto compatibile con società di piccole-medie dimensioni, con l’evidente celata finalità di comprendere nel campione il maggior numero possibile di soggetti comparabili. **Si eccepisce che SOCIETÀ ESTERA D.O.O. è una società di piccole dimensioni con un valore della produzione nel 2017 pari a 1.565.902 USD (pari ad Euro 1.386.121).** **Ne discende che una selezione puntuale, precisa e concordante avrebbe dovuto comprendere unicamente una griglia di soggetti con valore di produzione vicino a 1.565.902,00 USD (Euro 1.386.121,00).** Nell’elenco di cui all’*Allegato n. 9 del PVC* **la comparabilità delle società individuate si ritiene inaffidabile ed erronea in quanto il valore di produzione delle cinque società estere di seguito elencate è notevolmente superiore a quello di SOCIETÀ ESTERA D.O.O. per l’anno 2017:**

<u>Società</u>	<u>Valore della produzione</u>
SOCIETA’ 1 D.D.	€. 4.815.000,00
SOCIETA’ 2 D.O.O.	€. 4.951.000,00
SOCIETA’ 3 D.O.O.	€. 3.877.000,00
SOCIETA’ 4	€. 3.079.000,00
SOCIETA’ 5	€. 2.573.000,00

Ad ulteriore comprova della superficiale ricostruzione fatta dai verificatori e della scarsa affidabilità dei dati acquisiti dalla banca dati ORBIS che l’Ufficio, nel caso di specie, considera fonte di informazione affidabile (dopo averla definita in precedenza semplicemente un “...mezzo pratico e conveniente per identificare gli elementi comparabili esterni...”)¹ va evidenziato che **i dati riportati sono in parte errati**. Nello specifico, al *rigo 5 dell’Allegato 9 al PVC*, per la società estera GEC D.O.O. i verificatori hanno indicato, per l’anno 2017, dati economici errati. Dall’analisi del bilancio ufficiale depositato, chiuso al 31.12.2017 (*Allegato n. 6*), che la ricorrente ha richiesto all’Agenzia Finanziaria in Paese 1, risulta che: **il Valore della Produzione ammonta ad Euro 2.226.419 (anziché Euro 3.877.000); il Risultato Operativo (EBIT) ad Euro 104.543 (anziché Euro 973.000), mentre i Costi della Produzione ad Euro 2.145.395 (anziché Euro 2.905.000).** L’errore in questione non può essere considerato “trascurabile” perché da un lato esso conferma che la mera acquisizione acritica di dati economici, fatta senza il necessario approfondimento e la dovuta verifica, non può essere assunta alla base di valutazioni così delicate per ricavarne automaticamente e presuntivamente la certezza e la fondatezza

delle proprie conclusioni. Non è solo in discussione l'affidabilità dei dati considerati, ma anche il fatto che, l'aver utilizzato dati errati, ha necessariamente falsato i risultati della ricostruzione che su tutti questi presupposti "ipotetici" l'Ufficio si era basato. Da ciò discende **l'erronea ed infondata comparabilità della società in evidenza e la conseguente inutilizzabilità dei risultati e delle pretese fiscali derivanti dall'applicazione del metodo TNMM.**

Va ulteriormente precisato che la selezione effettuata dai verificatori presenta ulteriori criticità, in quanto, limitandosi a considerare come incontestabili i dati ricavati dalla ricerca nella banca dati ORBIS, ha escluso altresì di verificare, oltre ai meri dati numerici acquisiti (peraltro, come già evidenziato, parzialmente errati), se le società in questione potessero definirsi comparabili anche con riguardo all'attività effettivamente svolta e al prodotto. L'industria delle materie plastiche non può essere ricondotta ad un'unica realtà per la quale far valere le stesse analisi, così come non è possibile farlo, ad esempio, con l'industria dell'abbigliamento o con quella alimentare, poiché all'interno di ciascuna di esse esiste una varietà infinita di soluzioni che hanno ad oggetto organizzazioni, processi produttivi, prodotti, mercati, target di clientela e politiche dei prezzi totalmente differenti. Come già accennato nelle premesse del ricorso, e come richiama lo stesso Ufficio a pagina 7 dell'avviso, l'attività svolta da Società Y è quella inerente **la produzione e la vendita di lastre in PEHD** destinate ad uso alimentare (taglieri professionali), industriale (barre tonde), arredo urbano (lastre goffrate) e arredo parchi, pedane, scalini, bordo piscine (lastre antiscivolo).

Da un verifica fatta sul *core-business* delle singole società, verificabile anche visionando il loro sito internet, appare evidente l'**ulteriore non comparabilità delle stesse anche sul piano del prodotto:**

SOCIETA' 1 D.D. si occupa di produzione di tubi per il trasporto di acqua;

SOCIETA' 2 D.O.O. produce imballaggi in LDPE e granulo di LDPEA (film in polietilene estensibili, di varie dimensioni ed utilizzi);

SOCIETA' 3 D.O.O. produce particolari in plastica per sanitari e particolari per giardinaggio con processo di stampaggio (presse ad iniezione);

SOCIETA' 4 produce film estensibili in PELD, imballaggi termo-retrattili, pellicole per serre e agricoltura;

SOCIETA' 5 produce imballaggi, sacchetti per la spesa e per la spazzatura, pellicole e tubi flessibili.

Anche da questa ulteriore verifica emerge l'infondatezza delle contestazioni mosse dall'Ufficio.

Il metodo e l'analisi condotta dai verificatori si appalesa inaffidabile, parziale ed incongruente per determinare i minori costi da *transfer pricing* in contestazione. In violazione dell'art. 110, comma 7, del D.P.R. n. 917/86 emerge l'erronea ed arbitraria selezione delle società comparabili e l'omessa ponderazione di fattori che incidono e condizionano la vita dell'impresa.

In senso conforme a quanto sopra eccepito la giurisprudenza della Corte di Cassazione. **La Suprema Corte (sentenze n. 15668 del 17.05.2022 e n. 26695 del 12.09.2022)** ha osservato che la disciplina di cui all'art. 110, comma 7, del D.P.R. n. 917/86 impone la determinazione dei prezzi ponderati di trasferimento per operazioni similari poste in essere da imprese concorrenti sul mercato, al cui fine è utilizzabile il metodo utilizzato dall'OCSE (che si basa sulla determinazione del margine netto della transazione - TNMM) a condizione che sia selezionato: il periodo di indagine, siano identificate le società comparabili, si tenga adeguato conto delle differenze tra le società comparabili e quelle testate in termini di rischi assunti o di funzioni svolte e sia assunto un indicatore affidabile del livello di profitto di redditività.

E' utile a tal proposito richiamare anche la **Sentenza n. 6225 del 06/11/2017 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano**: *"...la comparazione è da considerare affidabile solo nelle ipotesi in cui le fruizioni, i rischi e i beni impiegati da soggetti terzi indipendenti (inclusi nella comparazione) sono assimilabili rispetto ai soggetti della transazione infragruppo. E' illegittimo l'accertamento dell'Ufficio (con il metodo "TNMM") qualora la selezione dei soggetti sia errata (con inclusione di aziende con margini ben diversi e il campione sia numericamente esiguo)"*.

d. Individuazione della "mediana" come valore di riferimento per il calcolo della marginalità

Sul punto si richiama il **Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 14 maggio 2018, articolo 6, commi 1 e 2**, che apre ad una interpretazione ancora più favorevole rispetto a quanto emergeva dalle Linee Guida OCSE.

Queste ultime prevedono, infatti, al paragrafo 3.62, che *"quando l'intervallo comprenda risultati con un livello di affidabilità omogeneo ed elevato, si potrebbe sostenere che qualunque valore all'interno dell'intervallo soddisfi il principio di libera concorrenza"*.

La previsione del D.M. citato risulta più favorevole in quanto non è richiesto che le transazioni abbiano un livello di affidabilità “elevato” ma solo “omogeneo”.

In altri termini, anche nei casi in cui permangono difetti di comparabilità, **non è preclusa la possibilità di utilizzare l'intero intervallo se vi è un livello di affidabilità omogeneo**. Ciò potrebbe riguardare soprattutto le ricerche svolte tramite database (si vedano le Linee Guida OCSE 3.30 e seguenti), in cui può accadere che il livello di comparabilità non sia elevato,

L'approccio di operare comunque un aggiustamento alla “mediana” anche se la marginalità della società era all'interno del range interquartile, è stato definitivamente abbandonato proprio in seguito all'emanazione del citato decreto ministeriale.

Parte della giurisprudenza ritiene il decreto una precisazione quasi risolutiva. Si veda ad esempio quanto precisato nel **novembre 2018 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano**: *“Questo Collegio giudicante, ad esempio, per l'anno 2013, ha potuto constatare con gli allegati depositati nel fascicolo di causa che la società aveva ottenuto un margine di profitto compreso nell'intervallo interquartile ricavato dall'analisi svolta dall'Ufficio e, alla luce dei documenti, questo si attestava a valori intermedi tra i due estremi del range, rappresentando in ultima analisi un indice di correttezza e conformità a libera concorrenza dei prezzi praticati dal gruppo B. I dati numerici confrontati del range interquartile vanno, per l'anno 2013 dal valore minimo di 1,40% ad un valore massimo di 18,28%. La società si era attestata alla percentuale di 8,38%. Poiché quest'ultima percentuale è compresa fra il minimo e il massimo, per questo Giudice trovano applicazione le disposizioni del decreto ministeriale sopra citato”* (Comm. Prov. Milano sez. III 26 novembre 2018 n. 5445).

Pur riferendosi i giudici al range interquartile nel testo della sentenza emerge chiaramente che **l'analisi condotta ai fini della decisione si sia focalizzata sull'intero intervallo dei valori (ovvero dal minimo al massimo) e non solo sul range interquartile**.

Ancora più puntuale il riferimento operato dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia che sempre nel 2018 ha sottolineato che *“conformemente a quanto statuito sul punto dall'OCSE.....il D.M. 14 maggio 2018 ha confermato l'approccio di considerare conforme al principio dell'arm's length l'intero intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario selezionato dal contribuente”* (Comm. Trib. Reg. Lombardia, sez. XIX, 21 novembre 2018, n. 5005; sempre nel senso della rilevanza

dell'intero intervallo dei valori si veda Comm. Trib. Reg. Lombardia, sez. XIII, 8 novembre 2019, n. 4399, la quale ha precisato che “*il margine a consuntivo del 14,73% di rientra nell'intervallo dei valori relativi al 2011, così da escludere qualsiasi pratica illegittima di transfer pricing*”).

Il comma 2 dell'articolo 6 stabilisce, infatti, che **un'operazione si considera realizzata in conformità al principio di libera concorrenza, allorquando il relativo indicatore finanziario sia compreso nell'intervallo di valori che risulta dall'applicazione del metodo più appropriato.**

Tale impostazione è del resto in linea con le osservazioni contenute nella nota dell'Assonime n. 4/2018, in cui, nel commentare la bozza del decreto, aveva precisato che “*...Il principio di carattere generale per cui tutti i valori dell'intervallo sono - tutti, ugualmente - considerati valori di libera concorrenza comporta il superamento della discutibile prassi dell'amministrazione finanziaria secondo cui, invece, il posizionamento del contribuente avrebbe dovuto attestarsi sulla c.d. "mediana"...*”.

(ASSONIME, Risposta alla consultazione pubblica in materia di prezzi di trasferimento, relativamente all'attuazione delle disposizioni previste dall'art. 110, comma 7, del TUIR e dall'art. 31- quater del D.P.R. n. 600 del 1973, consultazioni n. 4 del 2018).

La sentenza richiamata è ancora più netta nel suo rinvio al decreto precisando che “*...in conformità a quanto previsto dall'art. 6 del D.M. 14 maggio 2018...deve ritenersi allineato al principio di libera concorrenza qualsiasi punto - massimo e minimo compresi - dell'intervallo di valori...*”.

In definitiva, si ritiene dovrebbe essere definitivamente accantonato il *modus operandi* riscontrato in molte verifiche, laddove gli Uffici hanno (automaticamente) accertato maggiori imponibili in ragione dell'applicazione della mediana dell'intervallo interquartile.

La stessa Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 16/E del 24 maggio 2022, ha ulteriormente fornito interessanti chiarimenti circa la centralità del concetto di “operazione comparabile”, ritornando sulla **corretta nozione di intervallo di libera concorrenza** e richiamando quanto chiarito dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 14 maggio 2018.

ERRONEA DETERMINAZIONE DEL VALORE NORMALE DEI BENI CEDUTI IN VIOLAZIONE DELL'ART. 9 DEL D.P.R. N. 917/86. - VIOLAZIONE ED

ERRATA APPLICAZIONE DELL'ART. 7 DEL D. LGS. N. 546/92, COME RIFORMATO DALL'ART. 6 DELLA LEGGE N. 130 DEL 31/08/2022.

L'onere della prova sulla ricorrenza dei presupposti di evasione o elusione fiscale grava generalmente sull'Ufficio che intenda operare le conseguenti rettifiche. Pertanto, solo dopo che l'Ufficio abbia provato il mancato rispetto del "*Valore Normale dei beni ceduti*", la scrivente è tenuta a dimostrare la correttezza dei prezzi praticati (**Suprema Corte di Cassazione: sentenza n. 22010 del 25.09.2013 e n. 4927 del 27.02.2013**). Ai sensi dell'art. 9, comma 3, del T.U.I.R., "*...per valore normale...si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato che sarebbe pattuito per i 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 e servizi sono stati acquisiti o prestati...*"

operazioni simili da imprese indipendenti in regime di libera concorrenza (*dealing at arm's length*). Nel caso di specie, alla luce delle eccezioni tutte in precedenza formulate, la scrivente conferma i dubbi e le perplessità sull'operato dei funzionari verificatori che ha indotto l'Ufficio a rideterminare il valore delle transazioni tra le società Società Y srl e Società estera D.O.O., presumendo che le stesse siano state realizzate in condizioni non conformi alle norme richiamate.

Si richiamano di seguito i punti rilevanti, che sono stati sufficientemente esplicitati in precedenza:

- l'esiguo numero delle ditte riportate nell'*Allegato n. 9 al PVC*, da ridursi ulteriormente a cinque considerando solo quelle che operano in Paese 1;
- l'erronea comparazione con società che hanno dichiarato un valore della produzione notevolmente superiore;
- la considerazione di valori economici in parte errati, difformi da quelli dichiarati dalle società nei rispettivi bilanci ufficiali, che hanno conseguentemente falsato i calcoli dei verificatori;
- la comparazione del valore normale dei beni ceduti e degli altri parametri è notevolmente limitata, erronea e parziale, in ragione anche del diverso prodotto e mercato di riferimento delle varie aziende;
- non si conosce, né viene dimostrato, il grado di indipendenza delle medesime società, se queste operino in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, atteso

che le stesse sono state selezionate unicamente attraverso dei filtri soggettivi posti dai verificatori (di cui non viene dato riscontro), laddove la ricerca non aveva offerto alcun risultato utile.

L'art. 7 del D. Lgs. n. 546/92, nella versione riformata dall'art. 6 della Legge n. 130/2022, al nuovo comma 5-bis recita: “L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono in giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni”.

La nuova disposizione ha importanti effetti sostanziali in quanto introduce non solo una nuova “regola di giudizio” ma anche una nuova “consistenza” della prova che, per volontà del legislatore, deve essere idonea a dimostrare in modo circostanziato e puntuale la pretesa. Ne deriva un innalzamento dell'onere incombente sugli Uffici in assenza del quale l'atto andrebbe annullato, salvi i casi in cui è la legge stessa a ritenere sufficiente un minor onere probatorio in capo all'ente impositore.

La conseguenza principale di questa norma è quella di impegnare l'Amministrazione sulla fondatezza della pretesa sin dalla fase istruttoria e di controllo. Infatti, per quanto la nuova disposizione abbia carattere processuale è altrettanto evidente che l'ente impositore raccoglie le prove, idonee a fondare la sua pretesa in giudizio, proprio nella fase istruttoria, da qui la necessità di controlli e riscontri certamente più approfonditi.

Le prime pronunce di merito che hanno affrontato la questione (*si cita: CGT di primo grado di Reggio Emilia sent. n. 293/2022; CGT di secondo grado dell'Emilia Romagna sent. n. 90/2023*) hanno confermato quanto sopra.

Non esiste, infatti, alcuna previsione normativa che accordi all'Amministrazione un regime probatorio “di favore” volta a superare l'obbligo di verificare i requisiti richiesti dalla legge quando ci si trovi di fronte a presunzioni semplici in contrasto con l'art. 2727 e 2729 c.c..

In base alla norma di legge citata l'Ufficio che intenda far valere un diritto in giudizio è tenuto a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa e ha l'obbligo di provare in modo puntuale e circostanziato gli elementi gravi, precisi e concordanti posti a base della pretesa.

CONCLUSIONI

Voglia l'Ecc.ma Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di XX, *contrariis reiectis*,
→ **In via preliminare:** annullare l'avviso di accertamento n. **T2A03BE01482/2023** per l'illegittimità dell'atto in palese violazione dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 e dell'art. 41/bis del D.P.R. n.600/73.

→ **In via principale:** annullare l'avviso di accertamento n. **T2A03BE01482/2023** per errata applicazione dell'art. 110, comma 7, del D.P.R. n. 917/86 e dell'art. 9 medesimo D.P.R., con particolare riferimento alla comparabilità e indipendenza delle società estere per determinare i minori costi da transfer pricing di Euro 315.509,81 per l'anno 2017; per la ricostruzione erronea, parziale e inattendibile del margine di comparabilità delle transazioni;, con condanna dell'Ufficio alle spese giudiziali di soccombenza con l'aggravante della lite temeraria per le ragioni in precedenza esposte;

→ **In via subordinata:** rideterminare i minori costi da transfer pricing nella misura proposta all'Ufficio con le memorie difensive trasmesse in data 06.11.2023, misura più equa e conforme al dettato normativo, ed annullare le sanzioni amministrative applicate dall'Ufficio;

→ **In ogni caso:** con vittoria di diritti, onorari, spese generali, cassa di previdenza ed Iva nella misura di legge del presente giudizio.

* * * * *

DICHIARAZIONE DI VALORE DELLA LITE

Ai sensi dell'art. 14 comma 3-bis del D.P.R. n. 115/2002 si dichiara che il valore legale della presente causa è pari ad **Euro 84.178,00**, per cui il contributo unificato per spese di giustizia dovuto è pari ad **Euro 500,00**. Prova del relativo pagamento sarà fornita in sede di costituzione in giudizio della ricorrente.

* * * * *

ISTANZA DI TRATTAZIONE IN PUBBLICA UDIENZA

Con la presente, la **Società Y S.r.l.**, come sopra rappresentata e difesa, chiede altresì la discussione della controversia in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 33 e 34 del D. Lgs. n. 546/92, con collegamento da remoto ai sensi dell'art. 34-bis del D. Lgs. n. 546/92.

* * * * *

ISTANZA DI SOSPENSIONE DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

AI SENSI DELL'ART. 47 DEL D.LGS. N. 546/92

La Società ricorrente, come prima rappresentata, sulla base dei fatti e dei motivi sopra evidenziati, ritiene ricorrano i presupposti e i requisiti per chiedere la sospensione dell'esecuzione relativa all'Avviso di Accertamento impugnato in ragione del *fumus boni juris* e del *danno grave ed irreparabile* che deriverebbe dall'esecuzione dell'atto:

- 1) Il **fumus boni juris** è motivato dalle importanti e consistenti eccezioni avanzate in punto di diritto e di merito sull'operato dell'Ufficio. Ciò vale in particolare per l'eccezione preliminare di notifica dell'avviso oltre i termini di legge; per l'omessa, carente e insufficiente motivazione su aspetti e punti salienti dell'atto; per la palese infondatezza dell'atto in ragione dell'omessa valutazione e comparazione dei dati aziendali della estera SOCIETÀ ESTERA D.O.O. in relazione ai dati elaborati per altre società estere (solo n. 5 croate) di cui all'Allegato n. 9 del PVC, società sconosciute, di numero esiguo, con volume d'affari e capacità reddituale differente da quelli della società menzionata, prive del requisito normativo di indipendenza e libera concorrenza .
- 2) Il **periculum in mora** che si verifica in quanto, nel periodo di tempo necessario a far valere in via ordinaria attraverso il ricorso principale il proprio diritto, che per le ragioni sopra richiamate si ritiene fondato, la ricorrente subirebbe un **danno grave ed irreparabile**.

La **gravità** è determinata, avendo riguardo alle specifiche condizioni economiche e finanziarie della ricorrente, dalle consistenti somme che la società sarebbe costretta a pagare e dalle conseguenze che ne potrebbero derivare dalla esecuzione dell'atto (con l'iscrizione a ruolo provvisoria di 1/3 delle somme accertate).

Ciò determina un danno grave ed irreparabile per la ricorrente, che tutt'oggi ha gravi problemi di liquidità. Nell'ultimo esercizio la Società ha maturato un utile d'esercizio esiguo; dal saldo dei conti correnti bancari e/o libretti di risparmio emerge una grave carenza di liquidità, per cui non sarebbe in grado di ottemperare al pagamento di quanto dovuto.

Al fine di cui sopra si allega il Bilancio d'Esercizio chiuso al 31.12.2022, nonché la documentazione finanziaria relativa all'ultimo trimestre/mese di attività.

L'**irreparabilità** del danno, nel caso specifico, come risulta dalla documentazione allegata, determinerebbe una irreversibilità delle conseguenze sfavorevoli illustrate che la ricorrente potrebbe subire nelle more del giudizio, costringendola a...un pregiudizio nella prosecuzione dell'attività economica intrapresa
a...nel dover necessariamente dirottare risorse già destinate allo sviluppo del progetto aziendale avviato di...
a...impossibilità di far fronte al pagamento di quanto dovuto per l'eccessiva esposizione bancaria, con rischio di pignoramento ed esportazione di beni aziendali strumentali e conseguenti ripercussioni anche sulla situazione occupazionale dei dipendenti
a...nello scarto degli interessi passivi gravanti sul contribuente costretto a ricorrere al credito per assolvere all'obbligazione bancaria e quelli previsti in caso di rimborso da parte dell'Amministrazione Finanziaria nel caso probabile di soccombenza
a...nel ricorso da parte della ricorrente per il pagamento della pretesa erariale a forme e mezzi straordinari – cagionate dal difetto di liquidità – quali lo smobilizzo improvviso di beni patrimoniali in condizioni svantaggiose dovute alla forzata necessità
con...evidente sproporzione, stante la fondatezza dei motivi di ricorso e le prevedibili conseguenze per la ricorrente, tra il vantaggio per l'Erario ed il pregiudizio per la ricorrente
a...nel palese sfasamento tra elementi attivi e passivi a breve, per cui l'ulteriore esborso che si rendesse necessario potrebbe portare a modificare i piani previsionali dell'attività sociale ovvero a nuovi indebitamenti
.....
Per tutti i suesposti motivi di fatto e di diritto

CHIEDE

che codesta spett.le Corte di Giustizia Tributaria di primo grado sospenda con immediatezza l'esecuzione dell'avviso di accertamento impugnato. Per le comunicazioni e le notificazioni relative al presente procedimento si indicano i seguenti recapiti:

- Dott. xxxxxxxxxxxxxxxx

- indirizzo: Via xxxxxxxxxxxxxx, xx – xxxxxxxxxxxxxx (VE);8

- PEC: xxxxxxxxxxxxxxxx<mailto:andrea.fagotto@odcecpn.legalmail.it> .

- telefono: xxxxxxxxxxxxxxxx

- fax: xxxxxxxxxxxxxxxx

- posta elettronica ordinaria: [xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx](#)

* * * * *

DICHIARAZIONE DI CONFORMITA'

Il sottoscritto Dott. xxxxxxxxxxxxxxxx, in qualità di difensore abilitato della **Società Y S.r.l.** nella presente controversia, attesta, ai sensi dell'art. 22, comma 3, del D. Lgs. n. 546/92 che questo ricorso è conforme all'originale spedito a mezzo PEC alla Direzione Provinciale di XX in data

* * * * *

Con riserva di ulteriormente produrre, anche a seconda del giudiziale comportamento, si indica di seguito l'elenco degli atti e dei documenti che saranno depositati nel fascicolo telematico di parte in sede di costituzione in giudizio della ricorrente (art. 22 D. Lgs. n. 546/92):

- 1) Procura speciale alle liti;
- 2) Avviso di Accertamento **n. xxxxxxxxxxxxxxxx/2023;**
- 3) Ricorso proposto dalla Società Y S.r.l. avverso l'Avviso di Accertamento **n. xxxxxxxxxxxxxxxx/2023;**
- 4) Memorie Difensive depositate dalla ricorrente in data 06.11.2023;
- 5) Processo Verbale di Contraddittorio del 06.12.2023;
- 6) Bilancio depositato per il 2017 della società ESTERA D.O.O.;
- 7)
- 8) Nota Spese di Giudizio.

Con ossequio.

XXXXXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXXXX

Il difensore

Dott. XXXXXXXXXXXXX

Firmato digitalmente

Il presente documento è costituito di n. 28 pagine numerate progressivamente da 1 a 28.