

**Header:** 5341117

**Estremi:** Comm. trib. prov.le, Milano, sez. XX, 08/04/2022, (ud. 23/02/2022, dep. 08/04/2022), n. 1024

**Parti:**

- ric -

**Media:**

- Online

**Materie:**

- Commercialista
- Lavoropiu
- Memento Light

### Sentenza

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'avviso di accertamento n. (omissis)/2019 IRES anno di imposta 2014 emesso nei confronti della Società (omissis) S.R.L. con C.F. (omissis) è stato già impugnato innanzi a codesta CTP di Milano a cui è stato assegnato il ruolo N. 4129/2020 e l'avviso di accertamento n. (omissis)/2019 IRAP anno di imposta 2014, emesso a carico della stessa società è stato impugnato presso questa commissione a cui è stato assegnato il ruolo N. 5328/2020. Questo organo giudicante ritiene necessario di dover riunire i procedimenti sopramenzionati vista la connessione oggettiva e soggettiva dei vari accertamenti in questione, allo scopo di rispettare il principio del litisconsorzio necessario.

L'Ufficio Grandi Contribuenti della Direzione Regionale della Lombardia, con richiesta informazioni ai sensi dell'articolo 10, L. n. 212 richiedeva in data 25.05.2016 alla Società ricorrente di fornire chiarimenti in merito ad un'operazione di ristrutturazione aziendale posta in essere nell'anno 2014, cui la Società ha dato seguito.

Tre anni dopo, il medesimo Ufficio con questionario del 21.11.2019, richiedeva alla ricorrente di produrre la documentazione relativa ai prezzi di trasferimento infragruppo, di cui all'art. 1, co. 2-ter, D.lgs. n. 471/1997, relativamente all'esercizio chiuso il 31.12.2014.

Alla luce della documentazione presentata dalla Società, l'Ufficio ha notificato in data 23 dicembre 2019 l'avviso di accertamento n. (omissis)/2019 ai fini IRES contro il quale la società ha presentato ricorso.

Contestualmente, l'Ufficio ha notificato l'avviso di accertamento n. (omissis)-2019 ai fini IRAP, avverso il quale la società ha presentato istanza di mediazione/reclamo.

In data 10.02.2020, la Società ricorrente ha formalizzato all'Ufficio istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 6, co. 2, D.lgs. n. 218/1997 senza che, però, alcuna positiva soluzione fosse raggiunta.

#### FATTO E DIRITTO

La società (omissis) S.R.L. dal 2007 si occupa di commercio al dettaglio via Internet di prodotti tessili, prodotti elettronici, abbigliamento e articoli di arredamento.

La Società appartiene al (omissis), gruppo spagnolo leader nel settore delle vendite private online in tutti i mercati in cui opera: Spagna, Italia, Brasile, Messico.

Entrambi gli avvisi di accertamento si fondano sulla verifica da parte dell'Ufficio dell'illegittimità della deduzione dei costi di ristrutturazione aziendale sopportati da (omissis) S.r.l., senza il riaddebito alla capogruppo spagnola, pur essendo stata effettuata tale ristrutturazione a vantaggio per l'intero Gruppo.

Gli oneri relativi a tale operazione avrebbero dovuto essere rimborsati dalla capogruppo ai sensi dell'art. 110, comma 7 del TUIR. La citata norma prevede infatti che i componenti reddituali infragruppo partecipino alla determinazione del reddito imponibile nella misura in cui gli stessi sarebbero stati determinati nell'ambito di transazioni tra soggetti indipendenti. La Società (omissis) è controllata al 100% da (omissis) S.A. "Capogruppo".

Il Gruppo (omissis) opera come un outlet: offre promozioni e prodotti a prezzi scontati per periodi di tempo limitati su prodotti acquistati da fornitori terzi. Solo gli utenti registrati possono acquistare i prodotti offerti dal Gruppo (omissis), accedendo al negozio online.

La sede del Gruppo è situata a Barcellona, mentre le operations sono localizzate, oltre che in Spagna, in Italia, Brasile, Messico e Germania.

Il Gruppo è gestito da un Comitato Esecutivo composto dai principali azionisti del Gruppo. Sul piano operativo, il Gruppo è strutturato in corporate units deputate allo svolgimento di funzioni centralizzate, all'elaborazione di politiche e procedure, nonché alla fornitura di servizi infragruppo e in business units che svolgono funzioni operative nei rispettivi territori di competenza, implementando le politiche elaborate dalle corporate units.

(omissis) rappresenta una business unit insieme a: (omissis) Spagna, (omissis) Brasile, (omissis) Messico e DFL Germania.

Le business units sono autonome nella scelta dei propri fornitori, fatta eccezione per (omissis) Spagna e (omissis) che possono condividere gli stessi fornitori. In tal caso, al fine di evitare la duplicazione di funzioni, le trattative sono svolte soltanto da una delle due società.

L'attività esercitata da (omissis), all'interno del Gruppo, consiste nella commercializzazione di prodotti di grandi marchi italiani e internazionali, tramite il proprio sito di e-commerce, con sconti che possono arrivare fino al 65% rispetto al prezzo retail: i prodotti offerti sul sito sono nuovi, originali e provenienti direttamente dai produttori o dai distributori ufficiali, evitando canali alternativi o intermediari.

Fino all'inizio del 2014 (omissis) era articolata in diverse aree (Area Produzione, Finance, Acquisti, Risorse Umane, Marketing, Supply-Chain); in particolare l'Area Produzione era composta da addetti al magazzino, stivaggio-stoccaggio, addetti al c.d. image design, fotografi, fotoritoccatore, stylist, addetti al prodotto, descrizione e caricamento campagne sul sito e addetti alla grafica di produzione, dedicati alle campagne di vendita sul sito.

In Italia veniva svolta l'attività di definizione di accordi commerciali con alcune società per la commercializzazione di prodotti di diversa natura e di vari brand, nell'ambito di una campagna vendita sul sito; l'invio, da parte delle società presso il magazzino campioni di (omissis), dei campioni di prodotti da commercializzare sul sito; la costruzione da parte degli addetti all'Area Produzione di (omissis), della vetrina del sito, con l'ausilio di fotoritoccatore, fotografi, grafici, stylist, addetti alla descrizione e al caricamento delle campagne di vendita sul sito.

Una volta terminata la campagna di vendita online, (omissis) si occupava: di informare i fornitori dei quantitativi di prodotti acquistati dai clienti finali sul portale nell'ambito della specifica campagna, curava l'invio da parte dei fornitori a (omissis), presso il magazzino di Fagnano Olona, di proprietà di un fornitore logistico esterno, dei quantitativi di beni ordinati, già curati con il proprio packaging ed infine gli addetti al magazzino di Fagnano Olona preparavano il packaging (omissis), mantenendo tuttavia anche quello del brand originale, per la spedizione al cliente finale.

Nell'anno 2014, però, (omissis) è stata interessata da un'operazione di riorganizzazione aziendale che ha comportato la

chiusura dell'area di produzione.

La citata operazione è stata dettata, afferma la ricorrente, dall'intento di sfruttare più efficacemente le potenzialità del mercato: il Gruppo ha deciso di attuare una riorganizzazione della propria struttura, sfruttando le economie di scala per migliorare la vetrina online.

La citata riorganizzazione ha dunque comportato la chiusura dell'area di produzione in Italia e la concentrazione delle relative attività presso (omissis) Spagna: in tal modo, si sarebbero ottimizzati i costi di produzione ed i processi produttivi dell'azienda. Le attività di fotoritocco sono state attribuite ad una società terza indiana.

La chiusura di tale area ha comportato la messa in esubero di più di 50 dipendenti: nella relazione prodotta dalla Società alla richiesta di informazioni del 2016 viene infatti specificato che, al momento dell'attivazione dell'operazione di restructuring, erano complessivamente occupati 118 dipendenti, mentre secondo le risultanze della Relazione sulla Gestione, l'organico della Società a fine 2014 era composto da 76 persone.

A seguito della dismissione dell'area di Produzione, il business di (omissis) risultava così organizzato:

L'Ufficio acquisti si occupava di ricercare i produttori e i distributori di marchi che dispongono di scorte da vendere tramite il negozio online della società; (omissis) svolgeva le trattative con i fornitori indipendenti.

I buyer dell'Ufficio acquisti effettuano visite periodiche presso i fornitori individuali, per assicurarsi i brand migliori, fidelizzarli tramite ricerche post-vendita e avviando solide collaborazioni.

Per ciascun brand, i buyer effettuavano la pianificazione per l'intero anno al fine di garantirsi gli stock di merci a prezzi competitivi, riservandosi i prodotti migliori. I buyer erano affiancati dai product manager che si occupavano degli aspetti tecnici delle campagne ovvero, la definizione dei prezzi di vendita e del mix di prodotto.

L'Ufficio Marketing si occupava di attuare, a livello locale, le strategie di marketing definite a livello globale da (omissis) Spagna e che attecchivano alle strategie per la fidelizzazione della clientela, ai social media, al marketing online e alle strategie per il mobile commerce.

L'Ufficio Logistica si occupava delle spedizioni, del monitoraggio e dei resi degli ordini della clientela. (omissis) Spagna, per la movimentazione e la spedizione dei prodotti ai clienti di (omissis), subappaltava i servizi di magazzinaggio e di logistica a fornitori esterni.

Con la riorganizzazione, dunque, viene meno la funzione svolta dall'Area produzione, consistente, come detto, nella costruzione della vetrina del sito e dell'applicazione, con l'ausilio di fotoritocatori, fotografi, grafici, stylist, addetti alla descrizione e al caricamento delle campagne di vendita sul sito; attività che viene concentrata in Spagna e, solo per quanto riguarda il fotoritocco, viene esternalizzata a terzi.

A sostegno dei presenti ricorsi la ricorrente articolava e richiamava i motivi di seguito elencati:

1) Violazione dell'art. 42 commi 2 e 3 D.P.R. 600/73 e dell'art. 7 comma 1 L. 212/2000, in relazione all'art. 1 comma 2 ter D.lgs. 471/97.

La parte ricorrente nel proprio atto eccepeva la presunta violazione dell'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento, in relazione all'applicazione della sanzione per avere la società omesso la trasmissione della documentazione richiesta nei termini indicati dall'Amministrazione Finanziaria. La società riceveva in data 21 novembre 2019 il questionario con cui l'Ufficio chiedeva di produrre la documentazione nazionale relativa ai prezzi di trasferimento infragruppo che era in possesso della società, avendone segnalato la sussistenza nell'apposito quadro della dichiarazione dei redditi.

Il termine in scadenza era al 1° dicembre 2019, ma trattandosi di giorno festivo (domenica), la documentazione sarebbe dovuta essere stata consegnata il giorno successivo, 2 dicembre 2019.

La società invece, trasmetteva in ritardo tale documentazione il giorno 4 dicembre 2019. La circostanza è pacifica e non contestata dalla ricorrente, la quale si limita a evidenziare che l'Ufficio avrebbe applicato il disconoscimento del regime premiale previsto dall'art. 1 D.lgs. 471/1997 citando il comma allora previgente (comma 2 ter), anziché il comma ora vigente (comma 6).

L'Amministrazione Finanziaria afferma che l'atto è corretto nell'indicazione dell'articolo e del Testo Unico, rendendo assolutamente intellegibile la tesi dell'Ufficio.

2) Violazione dell'art. 12 comma 7 L. 212/2000 in relazione all'omessa attivazione del contraddittorio endoprocedimentale.

La società ricorrente ha lamentato la presunta violazione dell'art. 12 L. 212/2000, per non aver l'Ufficio emesso un processo verbale di constatazione prima di notificare un atto di accertamento.

L'Amministrazione Finanziaria afferma che l'attività di accertamento è avvenuta in seguito all'analisi della documentazione trasmessa; pertanto, non vi è stato alcun accesso o attività di verifica presso la società né, tanto meno, alcun processo verbale.

3) Nel merito, l'errata applicazione della normativa in materia di transfer pricing ai sensi dell'art. 110 comma 7 TUIR.

La società ricorrente contesta la ripresa operata dall'Ufficio ai sensi dell'art. 110 comma 7 del TUIR affermando che "l'Ufficio avrebbe violato l'onere impostogli a pena di nullità dell'accertamento di motivare in fatto e in diritto le sue tesi ex art. 43, D.P.R. 600/73, il costo sostenuto nel 2014, e censurato dall'Ufficio, risulta essere del tutto "normale" inerente e funzionale al suddetto miglioramento della posizione economica della società, cui ha fatto seguito, evidentemente, anche un incremento dell'onere fiscale sostenuto in Italia"... "la società, dalla riorganizzazione in esame, non ha affatto subito una riduzione della redditività, ma, al contrario, ha conseguito un enorme incremento di ricavi.

L'Amministrazione Finanziaria sostiene che, gli oneri relativi a tale operazione avrebbero dovuto essere rimborsati dalla Capogruppo ai sensi dell'art. 110, comma 7 del TUIR, posto che i componenti reddituali infragruppo partecipano alla determinazione del reddito imponibile nella misura in cui gli stessi sarebbero stati determinati nell'ambito di transazioni tra soggetti indipendenti e che, la Società italiana non avrebbe autonomamente deciso di chiudere l'Area di Produzione in Italia per accentrare tali funzioni presso la stessa (omissis) Spagna.

4) Sempre nel merito, per l'erronea applicazione dell'art. 1 comma 2 ter D.lgs. 471/97 in materia di sanzioni relative alla materia del transfer pricing.

La parte ricorrente sostiene che non siano applicabili sanzioni quando si tratta di mera violazione formale senza alcun debito e che la presentazione con due soli giorni di ritardo della consegna della documentazione, non possa essere derimente per l'applicazione dei benefici premiali.

Mentre l'Amministrazione Finanziaria afferma che la documentazione è stata inviata due giorni dopo la scadenza del termine e che questo comporti l'esclusione del beneficio premiale e pertanto, non può applicarsi la disciplina di cui all'art. 1 D.lgs. 471/97 secondo la quale: "la sanzione non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'amministrazione finanziaria la documentazione ...".

L'Ufficio ha irrogato la sanzione di cui al comma 2 del medesimo art. 1 D.lgs. 471/97.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Tanto premesso, esaminati gli atti, questo organo giudicante ritiene di motivare ogni singolo punto di contestazione.

1. In via preliminare, in ordine alla asserita violazione dell'art. 42 commi 2 e 3 D.P.R. 600/73 e dell'art. 7 comma 1 L. 212/2000, in relazione all'art. 1 comma 2 ter D.lgs. 471/97;

Questo organo giudicante evidenzia che il riferimento normativo non è relativo all'applicazione della sanzione; il citato articolo, infatti non fa riferimento al potere sanzionatorio dell'Ufficio, ma, al potere disapplicativo del beneficio sanzionatorio ed allo stesso tempo ritiene che sia corretto nell'indicazione dell'articolo e del Testo Unico, rendendo assolutamente intellegibile la tesi dell'Ufficio, contro cui infatti la ricorrente ha presentato puntuali eccezioni.

L'errata indicazione nell'atto impositivo della norma tributaria violata, non è, di per se, causa di nullità dell'atto per inosservanza dell'obbligo di motivazione. Nel caso di specie, si rileva che siano stati forniti al contribuente i necessari elementi conoscitivi in ordine all'"an" ed al "quantum" della pretesa impositiva con quel grado di determinatezza ed intellegibilità necessari a consentirgli il consapevole esercizio del diritto di difesa.

La parte ricorrente mostra di aver perfettamente compreso il motivo dell'agire amministrativo, citando "il Provvedimento direttoriale del 29 settembre 2010", proprio relativo alla documentazione nazionale ed alle conseguenze della sua mancata esibizione nei termini: "La consegna della documentazione all'amministrazione finanziaria deve essere effettuata entro e non oltre 10 giorni dalla relativa richiesta".

L'eccezione di parte ricorrente risulta infondata.

2. In via ulteriormente preliminare, per la violazione dell'art. 12 comma 7 L. 212/2000 in relazione all'omessa attivazione del contraddittorio endoprocedimentale;

Questo organo giudicante ritiene che, l'atto di accertamento impugnato è stato emesso a seguito di una istruttoria documentale svolta sulla base degli atti prodotti dalla parte a seguito della richiesta dell'Ufficio a mezzo di un questionario e non a seguito di un'attività di verifica o accesso presso la sede della società, per cui, la tesi della parte ricorrente risulta inconferente.

Le garanzie fissate nella legge n. 212 del 2000 art. 12, comma 7, richiamate dalla contribuente, trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali dove si svolge l'attività dei contribuenti, per cui non ha senso parlare, in questa sede, del diritto al contraddittorio tra la conclusione della verifica e la notifica dell'atto impositivo, perché non c'è stata alcuna verifica.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha ribadito nella sentenza n. 24823 del 2015, che "le garanzie fissate nella L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente", implicitamente ammettendo la legittimità dei cd. accertamenti "a tavolino" ed escludendoli da tale ambito.

In più occasioni e, in particolare, nella sentenza n. 8399 del 5 aprile 2013, la Suprema Corte aveva chiarito che le garanzie di cui all'articolo 12, comma 7 della legge n. 212 del 2000, non operano "nel caso di attività di verifica e di controllo effettuata dagli Uffici, senza accesso nei luoghi di residenza o nella sede o nei locali dell'impresa, in base soltanto all'esame della dichiarazione fiscale". In senso conforme, vi sono anche le sentenze: Cass. 29 luglio 2015, n. 16036; 13 giugno 2014, n. 13588; 12 febbraio 2014, n. 3142; 26 settembre 2012, n. 16354; 3 agosto 2012, n. 14026 e la recente sentenza Cassazione n. 6219/2018 che ha negato la necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale negli accertamenti a tavolino, cioè eseguiti presso gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, nonché Cassazione n. 701 in data 15.1.2019.

Con l'entrata in vigore delle regole sul contraddittorio introdotte dal DL n. 34/2019 (il "decreto crescita"), che hanno previsto il contraddittorio preventivo obbligatorio in tutti i procedimenti di controllo fiscale a partire dagli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020, confermando così a contrario la facoltatività dello stesso per gli accertamenti notificati in data precedente. Per quanto detto, l'eccezione proposta dalla società ricorrente è infondata.

3. Nel merito, per l'errata applicazione della normativa in materia di transfer pricing ai sensi dell'art. 110 comma 7 TUIR;

Sul punto oggetto di contestazione questo organo giudicante ritiene che la Società italiana abbia tenuto un comportamento antieconomico che non sarebbe stato lo stesso se posto da un terzo soggetto indipendente che mai avrebbe accettato di sostenere i costi di un'operazione di ristrutturazione i cui benefici sarebbero ricaduti non già su di sé ma bensì su un altro soggetto.

Tale circostanza è confermata dal fatto che nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2014 e, in particolare, alla voce E21 del Conto Economico, si rileva che la cessazione dell'attività dell'area di produzione ha comportato la contabilizzazione di oneri straordinari per un ammontare complessivo di Euro 1.113.388,00.

Gli oneri ricompresi nella voce E21 del conto economico risultano "interamente relativi ai costi che la società ha dovuto affrontare per la chiusura dell'area di produzione interna" - Nota integrativa al Bilancio chiuso al 31 dicembre 2014 -.

Tali costi hanno partecipato alla determinazione reddito imponibile come componenti negativi di reddito, ma tale comportamento ha generato dubbi nell'individuazione del soggetto economico che, alla luce della normativa in materia di transfer pricing, dovrebbe sostenere tali costi.

Dall'esame della documentazione prodotta in sede di verifica dalla Società, è emerso che l'operazione di business restructuring è stata decisa in seno al Gruppo ed ha comportato l'allocazione della funzione di produzione, così come intesa nell'ambito del business, presso la società spagnola.

Pertanto, gli oneri relativi a tale operazione avrebbero dovuto essere rimborsati dalla Capogruppo ai sensi dell'art. 110, comma 7 del TUIR, posto che i componenti reddituali infragruppo partecipano alla determinazione del reddito imponibile nella misura in cui gli stessi sarebbero stati determinati nell'ambito di transazioni tra soggetti indipendenti.

Dal momento che la decisione di chiudere l'area produttiva è una decisione imposta dal Gruppo e va a vantaggio del Gruppo stesso, la deduzione degli oneri derivanti dalla suddetta operazione da parte di (omissis) contrasta con la normativa in materia di transfer pricing.

La Società italiana non avrebbe autonomamente deciso di chiudere l'Area di Produzione in Italia per accentrare tali funzioni presso la stessa (omissis) Spagna.

Non può dunque essere ritenuto corretto che tali costi rimangano in capo all'entità ristrutturata, che direttamente li ha sostenuti; tali costi dovrebbero essere sostenuti dal soggetto che trae vantaggio dall'operazione di ristrutturazione.

L'affermazione della parte ricorrente secondo cui dall'operazione si sono originati "effetti positivi che hanno determinato quasi il raddoppio dei ricavi (e dei redditi) conseguiti e dichiarati dalla società" che sono andati a beneficio "in primo luogo proprio del soggetto italiano e non altri" non appare corrispondente al vero.

Dall'esame congiunto del bilancio del 2014 nonché dell'ebit e dell'ebit margin degli anni successivi a quello in cui si è verificata l'operazione, si è constatato che la società ha presentato una marginalità pressoché costante.

La circostanza quindi che la riorganizzazione sia stata di vantaggio per la società italiana che ha visto crescere il proprio fatturato non appare in alcun modo confermata.

L'aumento di fatturato è stato costante nel tempo, motivato dall'aumento della domanda di acquisti online, a prescindere dall'operazione di ristrutturazione compiuta nel 2014 e nulla prova che l'aumento del fatturato successivo a tale operazione sia giustificato dalla cessazione dell'Area Produzione di (omissis).

I dati di miglioramento del reddito si evidenziano fin dal 2011 e non sono significativamente cresciuti a seguito della

riorganizzazione del 2014.

Nel momento in cui viene decisa la chiusura dell'Area Produzione la società (omissis) è una società che genera ricavi, ovvero una società in buona salute.

Pertanto, nell'ambito della riorganizzazione, una società indipendente avrebbe fatto pesare la circostanza che la funzione produttiva svolta fino a quel momento aveva generato un'apprezzabile redditività negli esercizi precedenti.

La chiusura dell'Area Produttiva ha innegabilmente generato oneri molto gravosi per la società italiana che, come anzidetto, non ha effettuato però alcun riaddebito alla capogruppo spagnola. Tale mancato riaddebito è anomalo, poiché la decisione di chiudere l'Area non può essere considerato il frutto di una decisione autonoma ma si inserisce nel più ampio contesto dell'attività del gruppo (omissis).

Le spese di ristrutturazione aziendale sostenute nel 2014 hanno quindi generato una minusvalenza che è stata assorbita solo dalla controllata italiana, laddove invece un'azienda indipendente, che produce beni per generare profitti e non per assorbire perdite, avrebbe tentato di allocare tale minusvalenza presso terzi.

Le linee guida Ocse del 2010 affermano al paragrafo 9.3 che le riorganizzazioni aziendali possono anche essere costituite dalla razionalizzazione, specializzazione e de-specializzazione di attività, ivi compresa la riduzione o la cessazione di attività, ma la ripartizione dei rischi della riorganizzazione deve essere a parità di condizioni.

Come afferma il paragrafo n. 9.59 delle Linee Guida OCSE, "l'applicazione del principio di libera concorrenza si basa sull'idea che, per valutare le condizioni di una possibile transazione, le imprese indipendenti confronteranno tale transazione con altre opzioni concrete a loro disposizione e concluderanno la transazione solo nel caso in cui non trovino un'alternativa più interessante. In altri termini, le imprese indipendenti non porteranno a termine una transazione se esiste un'altra opzione più vantaggiosa. L'esame delle altre opzioni possibili può servire all'analisi di comparabilità, per comprendere le rispettive posizioni delle parti".

Inoltre, secondo il successivo paragrafo n. 9.61, "in condizioni di libera concorrenza, esistono situazioni in cui un'entità avrebbe avuto a disposizione una o diverse soluzioni possibili nettamente più vantaggiose rispetto alle condizioni della riorganizzazione, tenuto conto di tutte le condizioni pertinenti, ivi comprese le future condizioni commerciali e di mercato, il potenziale di utile delle diverse soluzioni e la remunerazione o l'indennizzo eventuale ai fini della riorganizzazione, ivi compresa la possibilità di non concludere la transazione di riorganizzazione. È probabile, in tal caso, che un'impresa indipendente non avrebbe accettato le condizioni della riorganizzazione".

Al paragrafo n. 9.63, l'OCSE afferma e che "l'applicazione del principio di libera concorrenza esige una valutazione delle condizioni accettate o imposte tra imprese associate, a livello di ognuna di esse. Il fatto che la redistribuzione transnazionale delle funzioni, dei beni e/o dei rischi possa essere motivata da valide ragioni commerciali a livello di un gruppo multinazionale, ad esempio dalla volontà di accrescere le sinergie nel gruppo, non consente di determinare se è conforme al principio di libera concorrenza dal punto di vista di ognuna delle entità ristrutturate". Alla luce di quanto sopra, pertanto, pare evidente che le società coinvolte nella ristrutturazione, (omissis) e la capogruppo (omissis) Spagna, non abbiano analizzato la procedura di ristrutturazione secondo canoni di indipendenza, prevedendo la cessazione dell'attività dell'Area di produzione italiana, accollando sulla stessa tutti i relativi oneri, senza considerare che il principio di libera concorrenza impone di considerare le entità di un gruppo multinazionale come entità separate piuttosto che come parti inseparabili di una singola impresa unificata.

Alla luce di quanto detto, questo organo giudicante ritiene che (omissis) avrebbe dovuto riaddebitare alla Capogruppo spagnola gli oneri straordinari legati alla chiusura dell'area di produzione, pari ad Euro 1.113.388,00 che risultano essere oneri dedotti in violazione dell'art. 110, comma 7, TUIR.

4. Sempre nel merito, per l'erronea applicazione dell'art. 1 comma 2 ter D.lgs. 471/97 in materia di sanzioni relative alla materia del transfer pricing.

In merito all'effettiva applicazione del regime sanzionatorio, si deve evidenziare che è stato attentamente valutato la questione degli oneri documentali e considerando che lo stesso Ufficio accertatore, ha riconosciuto che, dal punto di vista sostanziale, la ricorrente ha fornito elementi informativi sufficienti a dare una descrizione della Società stessa, delle attività svolte e delle operazioni infragruppo incluse la logica e le modalità applicative sottese ai metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento adottati, e che nonostante che la documentazione sia stata consegnata in ritardo e considerando la buona fede dimostrata dal contribuente e l'assenza di alcun danno erariale e l'esiguità del ritardo, questo organo giudicante ritiene applicabile il regime premiale sancito dall' art. 1 comma 2 ter D.Lg. 471/97.

Pertanto, si ritiene utilizzabile la previsione dello Statuto del contribuente, secondo cui non sono applicabili sanzioni quando si tratta di mera violazione formale senza alcun debito d'imposta (articolo 10, comma 3). E qui, il debito d'imposta non scaturisce certamente dalla presentazione con due giorni di ritardo della consegna della documentazione, anzi, al contrario questa è stata utile per comprendere in maniera esaustiva tutte quelle informazioni che l'Ufficio accertatore aveva bisogno. In questo senso si è anche espressa la giurisprudenza di merito. Così, ad esempio, la Commissione Tributaria Provinciale di Varese (sez. n. 3, sent.n. 74/18 del 15 dicembre 2018;) ha ammesso al regime di penalty protection una società che "per mero errore formale" non ha indicato nel modello dichiarativo il possesso della documentazione, avendolo comunque indicato negli anni precedenti e successivi, e, soprattutto, avendo comunque presentato la stessa, di cui "gli stessi verificatori hanno riconosciuto l'idoneità del documento prodotto", esattamente come nel caso del presente giudizio.

Considerazione la copiosa documentazione oggetto di richiesta, il ritardo non può essere considerato strumentale ad ostacolare l'attività istruttoria dell'Ufficio, determinando così la perdita del beneficio in esame.

Tanto vero è che da una corretta lettura del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia Prot. 2010/137654 del 29 settembre 2010, il paragrafo 8.2 l'ultimo periodo recita: "Decorsi i suddetti termini, l'amministrazione finanziaria non è vincolata all'applicazione dell'art. 1, comma 2-ter, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471".

Si ritiene, che la frase "non è vincolata" non significhi che l'Amministrazione "è obbligata" a non applicare il regime premiale e tanto meno che il superamento del termine sia a "pena dell'esclusione del beneficio". La negazione del regime premiale in esame deve scaturire da ben altre circostanze e valutazioni di natura "sostanziale", così come si può desumere da quanto previsto al paragrafo 8.3 dello stesso Provvedimento e dalla Circolare n. 58/E/2010 che lo commenta. In essi viene previsto, da un lato, che motivi per negare l'accesso al regime possono rinvenirsi qualora:

- La documentazione "non presenta contenuti informativi completi e conformi alle disposizioni contenute nel Provvedimento";
- ovvero quando "le informazioni fornite nella documentazione esibita non corrispondono in tutto o in parte al vero".

Mentre, invece, "Omissioni o inesattezze parziali e tali da non pregiudicare l'analisi dei verificatori e la correttezza degli esiti di detta analisi e l'omissione degli allegati indicati all'articolo 2.2 non costituiscono causa ostativa all'applicazione dell'art. 1, comma 2-ter, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471".

Questo organo giudicante alla luce dei fatti contestati, ritiene fondata la richiesta di non applicazione delle sanzioni.

P.Q.M.

La Commissione accoglie parzialmente i ricorsi riuniti confermando le riprese ed annullando le sanzioni. Spese compensate.

Milano, 23 febbraio 2022.