

C.T. Reg. Milano 28.1.2016 n. 539/1/16

Svolgimento del processo

Con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Varese, la S.C.I. srl impugnava gli avvisi di accertamento n. (...), concernenti IRES, IVA e IRAP, per gli anni 2008 e 2009. Ciò a seguito di attività di accertamento e contraddittorio con la contribuente, nell'ambito della quale si contestava la non correttezza dei prezzi praticati dalla società alla S.C. AG - soggetto con sede in Svizzera, controllante l'attuale appellata - così da consentire la rideterminazione di attività e passività in base alla normativa sul *transfer pricing*.

La contribuente sosteneva, nel summenzionato ricorso, la sussistenza di una pluralità di vizi, sia di diritto sia di merito, inficianti la validità del provvedimento impugnato. Quanto ai primi, si lamentava: la mancanza della relata di notifica e motivazione, la difformità dal modello, la mancata indicazione del responsabile del procedimento, la mancata indicazione del conteggio degli interessi - aggi non dovuti, la mancanza dei presupposti per il ricorso ad un accertamento parziale e l'errato calcolo delle sanzioni. Quanto ai secondi, invece, si affermava che: l'Ufficio avesse indebitamente respinto la giustificazione fornita dalla contribuente mediante il raffronto dei prezzi praticati alla controllante svizzera con quelli praticati a T.; l'Agenzia avesse utilizzato un metodo per la determinazione del "valore normale" delle transazioni residuale e sconsigliato dal Ministero, pur di giungere a un risultato differente e sfavorevole alla società la quale, tramite il raffronto con T., avrebbe invece applicato correttamente il metodo da privilegiarsi; l'Ufficio avesse fatto ricorso a *comparables* inadeguati; l'Ufficio non avesse dimostrato il connotato elusivo delle operazioni poste in essere dal privato; l'Agenzia avesse erroneamente considerato indetraibili ai fini IRAP i costi del personale dipendente della casa madre, trattandosi, invece, di un servizio di chiamata di personale che continuava a essere alle dipendenze della controllante svizzera; l'IVA non fosse applicabile in relazione ad un'operazione di riaddebito del costo di noleggio di un locomotore per conto della S.C. AG; l'Ufficio avesse scorrettamente non riconosciuto le perdite fiscali pregresse. Veniva, infine, fatto presente come contenziosi analoghi relativi alle annualità precedenti si fossero risolti in favore della contribuente stessa.

L'Agenzia delle Entrate - D.P. di Varese controdeduceva, sottolineando l'applicazione delle corrette disposizioni normative, tanto per quanto riguarda gli aspetti formali che sostanziali. In relazione a questi ultimi, evidenziava come scorretto fosse il paragone con T., considerate le rilevanti differenze sostanziali esistenti tra la società ex monopolista del trasporto su rotaia in Italia e l'attuale appellata - da qui la necessità di ricorrere a un altro metodo per la determinazione del "valore normale" delle transazioni, così da individuare *comparables* effettivamente compatibili. Quanto all'IRAP, l'Ufficio sottolineava l'autonomia del costo del personale rispetto a quello attinente il noleggio dei mezzi di locomozione, così da comportare la necessaria distinzione e l'indeducibilità del primo. Affermava, inoltre, la correttezza degli ulteriori addebiti concernenti l'IVA e le perdite fiscali.

La Commissione Tributaria Provinciale di Varese, pur respingendo *in toto* le eccezioni di diritto, accoglieva il ricorso nel merito, ritenendo adeguata, corretta e sufficiente la giustificazione fornita dalla contribuente mediante il paragone con T. circa la corrispondenza dei prezzi praticati alla propria casa madre con il "valore normale", nonché dimostrata la detraibilità IRAP del costo del personale considerata la qualificabilità di tale rapporto come servizio a chiamata. Escluso dall'IVA sarebbe, infine, il riaddebito del costo di noleggio di un locomotore dalla casa madre.

L'Agenzia delle Entrate - D.P. di Varese ha proposto appello, lamentando la violazione di articoli di legge e il difetto di motivazione della sentenza impugnata in relazione ai primi due motivi di

ricorso originari (*transfer pricing* e IRAP), non contestando invece la pronuncia dei Giudici di prime cure circa l'IVA e le perdite fiscali pregresse. L'erroneità della sentenza deriverebbe, prima di tutto, dall'impossibilità di un paragone con T. ai fini della determinazione del "valore normale" delle operazioni intercorse tra S.C.I. srl e S.C. AG, considerate le numerose differenze tra l'ex monopolista e le società ultime citate (area territoriale coperta dai servizi, caratteristiche qualitative e quantitative del servizio offerto, ambiti di attività, condizioni economiche ecc.). Da qui l'inadeguatezza dei metodi tradizionali per la determinazione del prezzo di libera concorrenza relativo ad un ipotesi di *transfer pricing* e la necessità di ricorrere ai metodi reddituali (tra cui il TNMM, effettivamente utilizzato dall'Ufficio), pur sempre accompagnati da un'adeguata e ponderata scelta dei *comparables*. La contribuente, pertanto, non avrebbe fornito idonea prova della "normalità" dei prezzi praticati alla propria casa madre, ossia della corrispondenza con quelli che si sarebbero praticati in una dinamica puramente concorrenziale e in assenza di rapporti di gruppo. Inoltre, la presenza di poteri organizzativo, direttivo, di vigilanza e di adottare misure cautelari della S.C.I. srl nei confronti del personale di locomotiva sarebbe in grado di "interrompere" il rapporto di dipendenza di quest'ultimo con la casa madre, così da far sorgere un rapporto di lavoro subordinato nei confronti dell'attuale appellata ed escludere la detraibilità IRAP.

La contribuente ha formulato le proprie controdeduzioni a riprova delle proprie precedenti argomentazioni, accolte dai Giudici di prime cure, nonché ha presentato appello incidentale condizionato riproponendo, in caso di mancato accoglimento delle proprie eccezioni, i motivi formulati nel ricorso e rigettati, assorbiti o non trattati in primo grado.

Alla pubblica udienza tenutasi in data 23 novembre 2015 la causa è stata posta in decisione sulle conclusioni rassegnate dalle parti presenti e rappresentate in udienza.

Motivi della decisione

Questa Commissione respinge l'appello, a fronte dell'adeguatezza delle giustificazioni fornite dalla contribuente circa la corrispondenza al "valore normale" dei prezzi praticati alla propria controllante, nonché circa l'impossibilità di configurare un rapporto di lavoro dipendente tra la S.C.I. srl e il personale di locomotiva messo a disposizione dalla S.C. AG. Le ulteriori questioni sollevate in primo grado, in quanto non contestate, si ritengono pacifiche e coperte da giudicato. Da ciò la correttezza della pronuncia dei Giudici di prime cure, a cui si rimanda integralmente, salve le dovute e concise precisazioni di seguito riportate.

Prima di tutto, non può che riconoscersi la correttezza, l'adeguatezza e la ragionevolezza della comparazione effettuata dalla contribuente ai fini di dimostrare la normalità dei prezzi praticati alla propria controllante. Tale raffronto ha riguardato, da una parte, i prezzi praticati dalla S.C.I. srl alla S.C. AG e, dall'altra, quelli praticati per prestazioni analoghe da T. a S.C. AG, in relazione a un periodo temporale non solo prossimo a quello oggetto di contestazione, ma, come dimostrato dalla contribuente, anche corrispondente. Ciò in applicazione del metodo c.d. Internal Comparable Uncontrolled Price (CUP), ossia un metodo "tradizionale", ritenuto preferibile e più affidabile tanto dall'OCSE quanto dall'amministrazione finanziaria nazionale: esso, in estrema semplificazione, si basa sul raffronto tra i prezzi praticati da un soggetto a un altro del medesimo gruppo, con quelli praticati dallo stesso soggetto a un altro esterno al gruppo o fra un soggetto differente da quello "indagato", ma analogo, e un terzo indipendente, pur sempre in relazione a beni o servizi compatibili.

Se, come nel caso di specie, il raffronto ha come punto di partenza sempre il soggetto "indagato", mentre a cambiare è la controparte (in un caso interna al gruppo, nell'altro esterna), minor rilevanza assumono le caratteristiche di quest'ultima, purché la prestazione fornita sia sempre la medesima. La comparabilità tra il soggetto "indagato" e il metro di paragone è tautologica, trattandosi sempre dello stesso soggetto - maggiore peso dovrà essere dato, come si vedrà, a detta comparabilità qualora si ricorra a un metodo come quello utilizzato dall'Ufficio.

Da ciò l'irrilevanza delle contestazioni mosse dall'Agenzia circa le numerose differenze tra l'ex monopolista del trasporto ferroviario italiano e le società del gruppo svizzero; differenze che, anzi, avrebbero dovuto legittimare un prezzo più alto per T. (la quale avrebbe potuto sfruttare la propria condizione di ex monopolista e la propria maggiore forza economica).

Ciò nonostante, come dimostrato dalla contribuente, il prezzo praticato dalla S.C.I. srl alla S.C.

AG era addirittura superiore a quello di T., sicché la scelta "antieconomica" della controllante svizzera risulta motivata dalla necessità di supportare una società facente parte del medesimo gruppo.

Ciò detto, non può che riconoscersi la normalità dei prezzi praticati nelle operazioni infragruppo. Affermata la possibilità di utilizzare il metodo CUP, illogico si dimostra il ricorso da parte dell'Ufficio al metodo di comparazione TNMM, relegato tanto dall'OCSE quanto dall'amministrazione nazionale alle sole ipotesi residuali in cui altro strumento non potrebbe operare correttamente. Ciò nonostante, anche i risultati ottenuti dall'Agenzia applicando il metodo reddituale ultimo citato paiono falsati dal ricorso ad un panel di comparables inadeguato, inadatto per un corretto raffronto e per un'affidabile ricostruzione della situazione della contribuente. Come dimostrato da quest'ultima, infatti, e nonostante la procedura di selezione effettuata dall'amministrazione, le società le cui operazioni si sono prese in esame ai fini di un paragone presentano differenze strutturali con la S.C., considerato, su tutto, come molte di queste svolgano principalmente trasporto tramite mezzi differenti rispetto a quelli ferroviari (trasporti su strada o su acqua).

Quanto all'IRAP, non può che ravvisarsi come la stessa appellante riconosca, in più punti, che il personale di locomotiva fosse alle dipendenze della S.C. AG e non di S.C.I. srl, così da escludere la sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato fra detto personale e la società italiana - come confermato, inoltre, dalla natura eventuale di tale rapporto.

Tale personale, residente in Svizzera, interveniva solo per la movimentazione dei treni locati, dando luogo ad una mera prestazione di servizi accessori alla locazione dei locomotori stessi. Il tutto confermato dall'assenza di obblighi contributivo, previdenziale o di potere disciplinare dell'appellata, tali da svuotare di rilievo gli affermati poteri organizzativo, direttivo, di vigilanza e di adottare misure cautelari, concessi esclusivamente per permettere l'adeguata gestione e la sicurezza del servizio di trasporto ferroviario offerto da S.C.I. srl

Alla luce di quanto sopra, si considerano assorbite le questioni sollevate dalla società ultima citata con l'appello incidentale condizionato.

Le spese, in considerazione delle più recenti disposizioni normative (DL n. 132 del 2014), seguono la soccombenza - mancando i requisiti di assoluta novità o mutamento giurisprudenziale, nonché considerando la piena conformità della presente sentenza a quanto già affermato in primo grado - e si liquidano in complessivi Euro 9.000,00 (novemila//00), oltre oneri di legge.

P.Q.M.

La commissione respinge l'appello e conferma la sentenza impugnata.

Condanna l'Ufficio appellante alla rifusione delle spese di lite del grado che si liquidano in favore dell'appellata in complessivi Euro 9.000,00 (novemila//00), oltre oneri di legge.