



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**  
DI **MILANO**

SEZIONE **3**

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<b>LOCATELLI</b>	<b>GIUSEPPE</b>	<b>Presidente e Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>CHIAMETTI</b>	<b>GUIDO</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>	<b>FAGNONI</b>	<b>MONICA</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 823/2017  
depositato il 16/02/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D031D21011/2016 IVA-ALTRO 2013  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D031D21011/2016 IRAP 2013  
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

**proposto dai ricorrenti:**

**difeso da:**

**difeso da:**

**difeso da:**

- sul ricorso n. 824/2017  
depositato il 16/02/2017

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 823/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

03/07/2017 ore 09:30

N° 5162/17

PRONUNCIATA IL:

3/07/17

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

9 AGO 2017

Il Segretario

Il Segretario  
Maria Antonella Polese



(segue)

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D0E1D208572016 IRES-ALTRO 2013  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

**proposto dai ricorrenti:**

**difeso da:**

**difeso da:**

**difeso da:**

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 823/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

03/07/2017 ore 09:30

**Svolgimento del processo.**

A seguito di verifica eseguita mediante accesso e conclusa con redazione del processo verbale di constatazione del 19.5.2016, l'Agenzia delle Entrate notificava alla società un avviso di accertamento per l'anno di imposta 2013 con il quale, ai fini Irap contestava l'omessa dichiarazioni di componenti positivi per euro 1.102.696 ed una maggiore Iva, dovuta per omessa fatturazione dei medesimi ricavi, pari ad euro 234.323, oltre interessi e sanzione unica. I verificatori accertavano quanto segue:

, esercente l'attività di vendita di prodotti e servizi assicurativi, di risparmio e di investimento, interamente posseduta da

avente sede a Londra, detiene la partecipazione in numerose società del gruppo; la società verificata, oltre a svolgere la funzione di controllo proprie della Holding, presta in favore delle società partecipate plurimi servizi amministrativi di tipo organizzativo, legale, fiscale e finanziario. I verificatori procedevano ad una autonoma ricostruzione, (difforme da quella esposta nella contabilità della società, dei componenti positivi e negativi inerenti allo svolgimento delle attività di controllo e delle attività di supporto in favore delle partecipate, pervenendo alla conclusione che la società verificata aveva agito con condotta palesemente antieconomica nello svolgimento della attività di erogazione dei servizi alle partecipate, poiché da tale attività ritraeva ricavi di euro 31.589.015,56 neppure sufficienti a pareggiare i costi pari ad euro 34.451.226. A seguito del parziale accoglimento delle osservazione della società ai rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione, l'ente impositore riduceva ad euro 1.102.698 il maggior valore netto della produzione accertato. In conseguenza del mancato riaddebito alle società controllate di costi per servizi infragruppo riteneva che la società verificata non avesse fatturato né registrato operazioni imponibili Iva di pari importo, procedendo pertanto al recupero dell'Iva non versata.

Contro l'avviso di accertamento la società Aviva propone ricorso per i seguenti motivi:1) violazione dell'art.5 del d.lgs. n.447 del 1997 in materia di determinazione del valore della produzione, essendo insufficiente il solo criterio della gestione antieconomica ai fini della



rettifica del reddito; riafferma la correttezza della determinazione dei costi riaddebitati dalla verificata alle società controllate; 2) violazione e falsa applicazione degli artt. 6 e 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n.633 per omessa fatturazione di operazioni imponibili: secondo la ricorrente, l'Ufficio non ha considerato che l'obbligo di emettere fattura, liquidando l'Iva, sorge con l'effettuazione dell'operazione, e nel caso di prestazione di servizi, la prestazione si considera effettuata all'atto del pagamento del corrispettivo, in assenza del quale non sorge l'obbligo di fatturazione.

In riferimento ai medesimi fatti accertati con il predetto processo verbale di constatazione l'Agenzia delle Entrate notificava altro avviso di accertamento ai fini Ires con il quale effettuava tre rilievi:1) l'omessa contabilizzazione di ricavi imponibili della medesima somma di euro 1.102.698 ; 2) deduzione operata in applicazione della agevolazione fiscale denominata ACE (aiuto crescita economica) per l'importo complessivo di euro 9.557.676, risultata eccedente per euro 82.500, somma corrispondente al rendimento nozionale (3%) della somma di euro 2.750.000, in violazione dell'art.1 d.l. n.201 del 2011; 3)errata determinazione dell'importo dell'Irap deducibile dall'Ires, in violazione dell'art.2 d.l.n.214 del 2011 e 6 d.l. n.185 del 2008, corrispondente ad un maggior imponibile Ires di euro 48.150.

Avverso l'avviso di accertamento Ires la società propone ricorso per i seguenti motivi:in via preliminare "inesistenza dell'obbligazione tributaria ed assenza di danno erariale:in forza dell'opzione per il regime di consolidato fiscale nazionale, l'importo di cui al rilievo n.1 relativo a maggiore imposta Ires in capo alla società sarebbe stato neutralizzato a livello di tassazione di gruppo, in quanto si sarebbe determinata una compensazione tra i maggiori ricavi imputati alla verificata, quale società controllante, con i maggiori costi imputati alle controllate; 1) violazione e falsa applicazione dell'art.85 d.P.R. 22 dicembre 1986 n.917 in relazione alla contestazione di omessa fatturazione di ricavi per mancato riaddebito di costi alle società infragruppo; 2) violazione e falsa applicazione dell'art.10 comma 3 della legge n.212 del 2000 per sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata della norma che avrebbero dovuto indurre l'Ufficio a non applicare la sanzione.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita chiedendo il rigetto del ricorso



### **Motivi della decisione.**

Preliminarmente si dispone la riunione dei ricorsi per connessione.

I ricorsi riuniti sono fondati.

A) Ricorso ai fini Ires.

1. L'eccezione preliminare di insussistenza del danno erariale in forza dell'opzione per il regime di consolidato fiscale nazionale è infondata. La società consolidante ha presentato il bilancio consolidato in relazione a due sole società del gruppo, mentre le restanti società non hanno esercitato l'opzione per il consolidato. (pag.26 controdeduzioni).

2. Nel merito il ricorso è fondato. Occorre premettere che, nel caso in esame, non è controversa la effettività dei costi sostenuti dalla società verificata, ma l'Ufficio contesta la indeducibilità di una parte di costi riferibili alla attività di supporto svolta dalla società holding nei confronti delle società partecipate, in quanto gli stessi ( per una frazione di euro 1.102.698) avrebbero dovuti essere riaddebitati alle società partecipate, anziché essere dedotti dalla "holding" con comportamento ritenuto antieconomico dall'Ufficio. Secondo la giurisprudenza di legittimità, in tema di accertamento delle imposte dirette, l'Agenzia delle Entrate è legittimata a sindacare la congruità dei costi appostati dal contribuente per la determinazione del reddito di impresa ( senza che ciò costituisca indebita ingerenza nella scelte di competenza autonoma esclusiva del soggetto imprenditore) in presenza di un comportamento che appaia "manifestamente ed inspiegabilmente antieconomico", tale da legittimare la presunzione, grave precisa e concordante, ex art.39 comma primo lett.d) d.P.R. 29 settembre 1973 n.600, che tale costo non possieda il requisito della inerenza in senso quantitativo, intesa quale riferibilità di esso costo ad una attività produttiva di ricavi o comunque di proventi che concorrono alla formazione del reddito del soggetto che ha effettuato la deduzione, a norma dell'art.109 comma 5 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 (in tal senso Sez. 5, Sentenza n. 7487 del 22/05/2002, Rv. 554624 - 01; conformi le pronunce successive).

Nel caso in esame i verificatori hanno disatteso i due criteri di attribuzione dei costi adottati dalla società verificata non perché ritenuti

22

evidentemente incongruenti, ma perché "non mancanti di elementi di criticità"; quindi l'Ufficio, attraverso l'adozione di una diversa metodologia di accertamento incentrata sulle spese per il personale, anch'essa non priva di elementi di indeterminatezza, ed articolata su operazioni estremamente complesse effettuate al fine di separare i componenti positivi e negativi riconducibili alle due funzioni svolte dalla società verificata (funzione di direzione piuttosto che di fornitura di servizi alle società partecipate) è pervenuto all'accertamento della non inerenza di parte dei costi per una cifra finale di euro 1.102.698 (rispetto a ricavi dichiarati di euro 31.589.015), perché attribuibili alle società partecipate anziché alla holding, affermazione essenzialmente basata sulla ritenuta violazione del principio di economicità, il quale può legittimamente essere utilizzato ai fini fiscali soltanto in presenza di un comportamento della società commerciale "manifestamente e palesemente" antieconomico, circostanza che nella specie non può dirsi verificata sulla base dello stesso tenore della motivazione contenuta negli atti impositivi.

Deve inoltre considerarsi che, in forza della norma di interpretazione autentica introdotta dall'art.5 comma 2 del d.lgs.n.147 del 2015, la disposizione di cui all'art.110 comma 7 d.P.R. 22 dicembre 1986 n.917 sulla determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo secondo il valore normale dei beni o servizi, non si applica alle transazioni con società infragruppo aventi sede nel territorio dello Stato, come nel caso in esame.

#### A) Ricorso Irap ed Iva

Con riferimento all'Irap il ricorso deve essere accolto per le ragioni già indicate in riferimento al precedente ricorso.

2. Con riguardo all'Iva il ricorso è fondato. Secondo lo stesso Ufficio la società verificata ha effettuato una fatturazione di servizi forniti alle società partecipate praticando prezzi inferiori al valore effettivo delle prestazioni. Pertanto, poiché la contestazione è la medesima di quella svolta in materia di Ires, incentrata sulla percezione di corrispettivi in misura inferiore rispetto al valore economico delle prestazioni, ne deriva che la società verificata non aveva obbligo di fatturare somme non incassate, posto che la fattura deve essere emessa al momento della



effettuazione della operazione imponibile, e, a norma dell'art.6 comma 3 d.P.R. 26 ottobre 1972 n.633, le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.

3.I motivi di ricorso relativi alle sanzioni sono assorbiti.

La particolare complessità delle questioni trattate giustifica la compensazione delle spese.

**p.q.m.**

accoglie i ricorsi riuniti. Compensa le spese.

Milano 3.7.2017.

Presidente estensore

Giuseppe Locatelli

*Locatelli G.*