

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 99/43/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

A) L'ACCERTAMENTO

Il contenzioso deriva da n. 3 accertamenti oggetto di separati Ricorsi, ma tutti legati per effetto del consolidamento fiscale nazionale e delle regole che lo disciplinano, che sono stati notificati:

- Alla Honeywell Srl con sede in Milano, Via Vittor Pisani n. 6 nella veste di "consolidante e consolidata", accertamento n. TMB 095 D00 820/2010 avente per oggetto l'accertamento ai fini IRES del reddito di impresa relativo all'anno 2005 (maggior Ires € 2.419.743);
- alla Honeywell Srl nella veste di "consolidata e consolidante", accertamento TMB 085 D00 226/2010 con il quale è stato accertato un maggior reddito imponibile Ires relativo all'anno 2005 senza la liquidazione della maggior Ires;
- alla Honeywell Srl, accertamento n. TMB 035 D00 212/2010 relativo all'Irap anno 2005.

A fronte di tali accertamenti sono stati presentati autonomi Ricorsi riuniti in considerazione della loro interdipendenza.

Oggetto di discussione e di riferimento è l'accertamento del reddito d'impresa 2005 alla Honeywell quale "consolidata", posto che da tale accertamento dipendono sostanzialmente gli altri due.

Poiché la Società non ha contestato alcun recupero tranne quello sui costi di acquisto del materiale dalla controllante o consociate estere, l'accertamento è esclusivamente imperniato sull'applicazione del c.d. "transfer pricing" disciplinato dagli art. 9 e 110 del Tuir oltretutto dalle "linee guida Ocse" e da numerose Circolari dell'Amministrazione e tra queste la n. 32 del 22.09.1980 senza dubbio di riferimento per la sua completezza.

Il recupero a tassazione ai fini del reddito di impresa per presunti minori costi di acquisto, in quanto ritenuti non rispettosi del c.d. prezzo normale di "transfer pricing" è stato di € 7.332,550 determinando una imposta Ires di € 2.419.743.

Nell'avviso di accertamento l'Agenzia, sulla base degli esiti del Processo Verbale (PVC) a chiusura di una visita di controllo presso la Società effettuato da funzionari della stessa Amministrazione, dopo aver preso atto che la Honeywell Srl (facente parte del gruppo ACS produttore di sistemi di controllo automatizzato) svolge l'attività in tre distinte e differenti aree/divisioni:

ECC (Environmental Combustion Control)

HPS (Process Solution)

HBS (Building Solutions),

ha limitato il controllo del "transfer price" soltanto all'area di attività ECC. Motivo di ciò è stata la circostanza che le altre due aree di attività operano prevalentemente su appalto/commissa mentre la prima si occupa della distribuzione di prodotti che sono forniti dalla casa madre o da consociate (prodotti elettronici e meccanici termoidraulici connessi al riscaldamento o raffreddamento di gas od acqua).

Soltanto in quest'area è stato possibile da parte dell'Agenzia individuare un mercato di riferimento per la "comparazione" con altri operatori indipendenti mentre nell'area delle attività su appalto/commissa la personalizzazione dei lavori è talmente accentuata da rendere pressoché impossibile assumere a confronto prodotti simili ceduti da concorrenti indipendenti.

È stata questa la ragione per la quale l'attenzione ed il riscontro sono stati circoscritti al solo settore ECC.

La Società in sede di verifica ha prodotto un documento analitico (redatto dalla Honeywell International) illustrativo del gruppo, delle funzioni delle diverse società del gruppo nonché del criterio di determinazione del "transfer pricing". L'Agenzia non lo ha ritenuto idoneo a dimostrare che le transazioni infragruppo fossero avvenute sulla base dei valori normali di libera concorrenza sia perché l'analisi è stata estesa all'intero mercato europeo, considerando quindi anche concorrenti europei, sia perché l'analisi si riferiva agli anni 2000, 2001 e 2002 cioè a periodi precedenti.

(La Società ha successivamente integrato la documentazione sul "transfer pricing" in occasione delle "Osservazioni" al PVC, del Ricorso e più recentemente con una Memoria aggiunta ha fornito un'analisi elaborata dalla Società KPMG aggiornata agli anni 2003, 2004 e 2005).

Dalla documentazione e dall'analisi inizialmente fornite dalla Società l'Agenzia ha tratto comunque elementi conoscitivi riguardanti l'attività svolta e le funzioni proprie della Società. Ha potuto apprendere (pag. 14 PVC) che nell'ambito del settore ECC coesistono due diverse sotto aree di attività:

TRADE: si occupa della commercializzazione di un'ampia gamma di prodotti per controllo dell'acqua, riscaldamento, raffreddamento (filtri, depuratori, valvole, regolatori di pressione, sensori) e ciò per usi sia industriali sia civili;

COMBUSTION: si occupa delle vendite a grossi costruttori di caldaie di prodotti e apparecchiature usate per riscaldamento aria, di valvole e sistemi di controllo elettronici per caldaie.

Sulla base dell'analisi funzionale svolta la Honeywell, o meglio il settore ECC, è stata inquadrata dall'Agenzia tra i normali "distributori" di prodotti similari. L'Agenzia è passata quindi al successivo momento previsto nella procedura del controllo in esame e cioè la scelta del "metodo di controllo" del "transfer pricing".

Ha scartato il metodo del "confronto del prezzo" sia interno sia esterno, il primo perché la Società estera non vende direttamente a soggetti indipendenti, il secondo per le difficoltà di individuare imprese indipendenti che commercializzano esattamente gli stessi prodotti.

Ha invece scelto e ritenuto appropriato (in quanto la Società sostanzialmente svolge un'attività di commercializzazione di beni acquistati dal "Gruppo" estero) il metodo del "prezzo di rivendita" (resale price) o del margine lordo, in base al quale il valore normale della transazione va valutato tenendo conto che dal prezzo di vendita va dedotto il "margine di utile lordo normale" realizzato da una impresa indipendente che svolge attività simile.

Tale metodo del margine di utile lordo è stato applicato attraverso il "confronto esterno" cioè con un "campione" di società ritenute "comparabili".

Il "margine di utile lordo", parametro di riferimento prescelto, è costituito dalla percentuale tra profitto lordo e ricavo di vendita tipici dove per profitto lordo al numeratore si intende la differenza tra "ricavi" e "costo venduto"

$$\frac{\text{Utile lordo}}{\text{Vendite}} = \frac{\text{Ricavi (-) Costo Venduto}}{\text{Vendite}} \%$$

da cui si ricava Costo Venduto = Ricavo x % Utile Lordo ed ancora 100% (-) % Utile Lordo = % Costo Venduto. Se margine Lordo è 20% l'incidenza sui ricavi di vendita dei costi sarà 100% (-) 20% = 80%

Ulteriore passaggio fondamentale nell'ambito della procedura per l'Agenzia è stata la scelta delle imprese confrontabili cioè di quelle che abbiano realizzato transazioni comparabili quanto ai prodotti, ai mercati di riferimento e alle funzioni svolte.

Dopo una selezione condotta con i metodi descritti nel PVC è stato estrapolato un "campione fiscale" di 19 soggetti, tutti con codice ATECO 51542 (commercio ingrosso) e dai Bilanci 2003, 2004 e 2005 di queste società sono stati desunti i dati per il calcolo dei "margini lordi" (vedi pag. 17, 18 e 19 PVC).

Il parametro del "margine lordo" è stato calcolato come media per il triennio per ciascuna società sulla base della formula:

$$\frac{\text{Utile lordo}}{\text{Vendite}} = \frac{\text{Ricavi (voce A1)} - \text{Costo Venduto (voci B6 e B11)}}{\text{Vendite}} = \text{M.O.L. (Margine Operativo Lordo)}$$

I risultati di sintesi, sulla base di una distribuzione statistica delle "osservazioni", sono stati rappresentati in modo statistico come segue:

VALORE MAX 38,93%

TERZO QUARTILE 27,71

MEDIANA 23,38%

PRIMO QUARTILE 20,36%

VALORE MINIMO 15,41%

I dati forniti dalla Società hanno rilevato invece che nelle complessiva macroarea ECC il margine lordo è stato dell'11,68% rispetto al valore medio annuo del 23,38% risultante dall'analisi comparativa e ritenuto significativo. Da qui la determinazione e l'accertamento del "transfer price" sulla base della incidenza del costo del venduto pari al 76,62% (cioè 100% - 23,38%)

Vendite Honeywell €67.007.295 X 76,62% (incidenza costo venduto) = €51.340.000

€58.616.960 - (costi acquisto contabilizzati)

€51.340.000 (costi di acquisto sulla base del transfer price)

€7.289.000 differenza recuperata a tassazione (per presunti maggiori costi contabilizzati)

B) LE ECCEZIONI E LE OSSERVAZIONI DELLA SOCIETÀ

Le contestazioni della Società avverso l'accertamento sono comprese nelle "Osservazioni" che hanno fatto seguito al PVC e sono state riprese sia nel Ricorso sia nelle successive Memorie difensive. Esse si muovono su quattro aspetti:

1. la mancata considerazione che nell'ambito dell'attività svolta dal settore ECC vi sono due aree operative molto differenti;
2. il metodo prescelto;
3. la non comparabilità delle 19 imprese c.d. campione con l'attività svolta dalla Honeywell settore "combustion";
4. l'inapplicabilità delle sanzioni.

1) Sul primo aspetto della mancata considerazione dell'esistenza di due diverse subaree

- Viene anzitutto messo in rilievo la sostanziale differenza che caratterizza l'attività delle due sub aree o settori facenti parte della macro-area ECC per la quale è stato calcolato complessivamente (dall'Agenzia) un unico "margine lordo" valido per le due sub aree/settori Combustion e Trade. Non tenendosi nel dovuto conto che esse sono diverse per tipologia di clientela, per volumi di vendita, per concentrazione di clientela, per il peso determinato dal marchio.

In particolare:

- il settore Trade (27% del fatturato): commercializza prodotti di controllo acqua (riscaldamento/raffreddamento) per usi industriali e civili, filtri depuratori, valvole radiatori su un mercato che è rappresentato da grossisti/rivenditori, con un numero elevato di clienti (circa 600) con valore unitario delle forniture alquanto limitato e clientela di modesto rilievo economico;

- il settore Combustion (73% del fatturato): commercializza valvole per produzione gas e schede elettroniche per caldaie prevalentemente vendute a produttori di caldaie e quindi a pochi clienti per valori elevati. La Società ha rappresentato peraltro tra questi pochi clienti vi sia una ulteriore concentrazione su alcuni: Riello, Ferroli, Baxi (vedi pag. 9 del Ricorso).

Le differenze tra le due aree sono quindi consistenti riguardando l'oggetto, il mercato, la clientela, la politica dei prezzi.

La clientela della sub area Combustion è rappresentata da produttori di caldaie e grossi imprenditori in numero limitato mentre quella della sub area Trade da grossisti/rivenditori alquanto numerosi (circa 600) ubicati in una vasta area geografica.

In questa situazione, sottolinea la Società, è diversa la politica commerciale dei prezzi. Per il mercato dei grossisti/rivenditori della Trade esistono infatti "listini standard" inviati a 10.000 destinatari e, trattandosi di piccoli operatori, i prezzi sono tendenzialmente mantenuti.

Per la Combustion si ha invece a che fare con grosse società, grossi produttori di caldaie che hanno uffici strutturati ed il prezzo viene negoziato, non essendovi un listino standard. Sono operatori finanziariamente molto forti e quindi hanno un rilevante potere di negoziazione.

I prodotti del settore Trade, viene ancora sottolineato, hanno in evidenza il marchio Honeywell, che gode di prestigio ed anche questo consente di realizzare buoni margini mentre quelli ceduti dal settore Combustion rappresentano componenti delle caldaie vendute con il rispettivo marchio e quindi con un riconoscimento del marchio Honeywell meno forte di quello esercitato nel settore Trade. Da qui la differenza di margine che raggiunge nel 2005 il livello di circa 30% nel Trade ma scende al 9% nel Combustion. Negli allegati 9 - 10 del Ricorso sono analizzate tale percentuali per gli anni 2003, 2004 e 2005.

Viene in tal modo spiegato il motivo per cui sussistono differenze tanto marcate nel "margine di ricarico" tra i due settori. Nell'allegato 13 è contenuta un'analisi delle vendite degli "articoli comuni" (stesso codice) della Trade e della Combustion ove balza in tutta evidenza tale differenza.

- La Ricorrente rileva che nei conteggi messi a disposizione dei verificatori per il calcolo del costo del venduto le vendite di Honeywell sono al netto di alcune spese di vendita e tra i costi non sono compresi i trasporti sugli acquisti mentre nelle 19 imprese prese in considerazione dall'Agenzia come campione non sarebbe così a causa di differenti criteri

di contabilizzazione da esse adottate. La Società ha fornito i conteggi del margine lordo corretto per tener conto che ai ricavi vanno aggiunti dei costi di vendita (trasporti su vendite, provvigioni passive, altri costi di vendita) mentre dai costi vanno dedotte le "spese di trasporto sugli acquisti" e ciò per rendere omogeneo il confronto con le Società "campione" che avevano contabilizzato in tal modo costi/ricavi. Da tali conteggi di rettifica emerge che il margine lordo effettivo è del 14,4% (vedi all. 12) mentre nel calcolo precedente fornito dalla stessa Società il margine lordo medio risultava dell'11,7%.

2) Sul secondo aspetto del metodo

Ad avviso della Società - che pure non contesta di per sé la metodologia adottata dall'Agenzia - nella specifica situazione in considerazione delle diversità delle due sub aree l'utilizzo del "margine netto" sarebbe risultato più adeguato.

Applicando il margine netto il risultato sarebbe stato del 4,1% come media 2003 - 2005 e del 5% per il solo anno 2005 e quindi, del tutto in linea con quello delle 19 imprese, il margine netto è il 4,4%.

Viene osservato che tale metodo avrebbe il pregio di essere meno influenzato dalla differenza tra i prodotti e dalla differenza delle funzioni rispetto al metodo del prezzo di rivendita a "margine lordo". Cioè questo metodo tende a perequare le diversità.

3) Quanto al terzo aspetto che attiene alla comparabilità del "campione" delle 19 società assunte dall'Agenzia ai fini del raffronto

Le 19 società non sono reputate dalla Ricorrente paragonabili, svolgendo attività prevalentemente di grossisti e rivenditori. Nell'allegato 15 al Ricorso vi è una descrizione delle 19 società con evidenza dell'attività svolta da ognuna di esse.

È notorio, sostiene la Ricorrente, che il fornitore di componenti per le grandi case destinati da queste ad essere incorporate nel loro prodotto principale (autovetture, caldaie, computer), e tale è l'attività del settore Combustion, realizza margini di molto limitati mentre il fornitore della ricambistica a grossisti o utilizzatori e tale è l'attività del settore Trade, realizza margini ben più alti. Nell'allegato 13 del Ricorso vi è l'analisi delle cessioni di "articoli comuni" ai due settori con evidenza di diversità di margine di circa il 50%).

La possibilità di paragone delle 19 Società campione sussisterebbe pertanto e solo per l'attività del settore Trade ove i clienti sono appunto grossisti rivenditori.

Conclusivamente la Ricorrente ritiene che pretendendosi di applicare all'intero business ECC (composto dal settore Combustion e Trade) un identico "margine lordo" di riferimento tratto da imprese che per la maggior parte forniscono grossisti/rivenditori viene violato uno dei principi base del transfer pricing.

La campionatura assunta dall'Agenzia ad avviso della ricorrente sarebbe coerente solo con l'attività della sub area Trade.

Nella Memoria Aggiunta viene allegato lo studio sui "prezzi di trasferimento" relativi alla divisione ECC redatto dalla società KPMG con riguardo all'anno 2005.

Tale studio tiene distinti i due settori (Trade e Combustion) proprio per le loro diversità e utilizza come "soggetti comparabili" imprese indipendenti tratte dal data base Amadeus del Bureau Wan Diyk scelte secondo l'attività svolta e paragonabile alternativamente a quella del settore Trade e del settore Combustion. In sostanza vi sono due campionature differenti.

Nello studio vengono analizzate le diverse incidenze nei due settori delle spese di vendita, di distribuzione e di altre spese evidenziando che le spese operative e di vendita sono molto più importanti nella Trade rispetto a Combustion e ciò per l'elevatissima

frammentazione della clientela e quindi per l'organizzazione distributiva differente. Per i due settori vengono elaborati sia il metodo del margine di utile lordo sia quello del margine netto.

Per il settore Trade utilizzando il metodo del margine lordo i risultati sono molto simili ed in linea con quelli rilevati dai Verificatori attraverso la loro campionatura. Emerge dall'analisi sui comparabili un valore mediano (50° percentile) del 23,38% a fronte di quello maggiore del 29,7% emergente dai dati della Società.

Analoga analisi è stata fatta per il settore "Combustion" applicando sia il criterio del margine lordo sia quello del margine netto.

Risultati "Margine lordo": 11,2% (50° percentile o mediano) compreso nell'intervallo medio che va dal 7,7% al 13,9%.

Margine lordo della Società 8,9% valore che è compreso nell'intervallo medio dei risultati comparabili e quindi credibile sulla base di quanto affermato anche dalle Linee Guida OCSE.

4) Sul quarto aspetto della inapplicabilità delle sanzioni

La Società insiste per la non applicabilità delle sanzioni invocando l'applicazione dell'art. 8 del D. Lgs. 546/1992, l'art. 6 del D. Lgs. 472/1997, l'art. 10 dello Statuto del Contribuente ma soprattutto quanto disposto nella Circolare del 15.12.2010 che escluderebbe, nelle situazioni già accertate, in virtù del principio del "favor rei" la sanzionabilità in presenza di comportamenti corretti e collaborativi.

C) LA COSTITUZIONE DELL'AGENZIA E LE MEMORIE PRESENTATE

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate depositando proprie "Controdeduzioni".

Nelle Controdeduzioni al Ricorso l'Agenzia si sofferma in particolare sull'onere della prova a rilevando come nelle Direttive OCSE venga sottolineato che in considerazione della difficoltà di analisi più che discutere per determinare a chi faccia carico l'onere della prova occorra che sia l'Amministrazione sia la Società si comportino con spirito collaborativo ed in buona fede (pag. 7 delle Controdeduzioni). Trattandosi spesso e soprattutto di questioni gestionali, quindi note solo al contribuente, anche per queste ragioni occorrerà un reciproco atteggiamento collaborativo.

L'Agenzia difende il metodo scelto del "margine lordo" che, applicato ad una società la cui attività è tipicamente quella "distributiva" senza particolari complessità e presenza di altre funzioni, ha come obiettivo di valorizzare la funzione della "distribuzione".

Quanto alla "validità" e significatività della scelta delle c.d. "aziende comparabili", l'Agenzia insiste nel sostenere che la comparabilità esiste posto che la più parte delle aziende individuate svolgono attività di distribuzione all'ingrosso di prodotti similari. In ordine alla non applicabilità delle sanzioni richieste ex art. 8 D. Lgs. 546/92, art. 6 D. Lgs. 472, art. 10 dello Statuto del Contribuente nonché l'art. 26 del D.L. 31.05.2010 n. 78, l'Agenzia ritiene che le disposizioni richiamate riguardino "l'incertezza normativa", incertezza che nelle norme sul "transfer pricing" non sussisterebbe essendo le norme ed il quadro normativo sufficientemente chiari.

Con riferimento all'art. 26 D.L. 31.05.2010 n. 78 (che ha introdotto il comma 2 ter all'art. 1 del D. Lgs. 471/92) viene puntualizzato che il beneficio della non sanzionabilità può essere esteso solo ai contribuenti che hanno inviato le "comunicazioni" entro 90 giorni dalla pubblicazione del provvedimento (28.12.2010). L'Agenzia delle Entrate ha fatto seguire alla Memoria presentata dalla Società una ulteriore Memoria illustrativa depositata il 09.02.2012.

In primo luogo sottolinea che l'analisi su prezzi di trasferimento prodotta dalla Società e compiuta dalla KPMG rappresenta sotto il profilo processuale un mero indizio, per cui spetterà al giudice valutarne la forza probatoria. Osserva inoltre che nella "perizia" viene affermato che i dati di Bilancio non sono stati oggetto di completa ed accurata analisi.

Contesta l'eccezione sollevata dalla Ricorrente che le 19 imprese da essa selezionate per la comparazione non possano qualificarsi come idonee al confronto. Si fa l'esempio della Green Air St. (commercio di apparecchi di aria condizionata). Contesta poi che sussista una così marcata differenza tra i due settori poiché entrambi in ogni caso effettuano l'attività di vendita all'ingrosso.

In particolare difende il metodo adottato del "margine lordo" tenuto conto:

- che si è comunque in presenza di una Società che non produce ed ha per oggetto la funzione la distribuzione;
- che il metodo del "confronto del prezzo" nella fattispecie non era praticabile.

Viene ribadito quanto emerge dalle Linee Guida OCSE sull'onere della prova", con sollecitazione ad un comportamento improntato alla buona fede ed alla collaborazione sia per l'Amministrazione sia per il contribuente (pag. 11 della Memoria illustrativa) ricordando che per la complessa problematica del "transfert pricing" più che di una disputa di come vada distribuito l'onere della prova occorra che tra le parti si instauri una dialettica argomentativa.

In ordine alle sanzioni l'Agenzia ricorda che il D.L. 31/5/2010 n. 78 subordina l'esclusione delle sanzioni all'invio della preventiva "comunicazione" dell'avvenuta predisposizione della documentazione sul "transfert pricing".

La Società ha depositato un'ultima Memoria riassuntiva che tuttavia, come eccepito dall'Agenzia in sede di udienza, non può rilevare processualmente essendo stata depositata fuori termine.

In sede di udienza le parti insistono per la fondatezza dei divergenti punti di vista già ampiamente illustrati negli atti di fascicolo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Trattasi delle note problematiche che riguardano i costi di acquisto di beni (e servizi) da parte di società residenti in Italia dalla Capogruppo o da altre Collegate estere in cui si articola il "gruppo".

La normativa di riferimento è rappresentata, come già anticipato, dall'art. 110 e dall'art. 9 del Tuir ma soprattutto dalle Linee Guida dell'OCSE in progressivo aggiornamento, dal Codice di Condotta UE del 27.06.2006 cui gran parte dei Paesi, compresa l'Italia, si sono allineati.

Il principio base ispiratore, prescelto e condiviso a livello internazionale per la determinazione del valore delle transazioni infragruppo, è quello di assumere come riferimento il "valore normale", intendendosi per valore normale quello che parti indipendenti avrebbero praticato in situazioni analoghe. Tale principio si rifà alle condizioni di libera concorrenza.

Caratteristica dei Gruppi multinazionali è di allocare le risorse e le funzioni aziendali nei vari Paesi creando così una pluralità di società o divisioni. Si tratta di scelte guidate da una logica imprenditoriale ed aziendale volta a consentire maggiori sinergie in termini di costi ed di efficienza.

La necessità di un controllo da parte delle autorità fiscali dei vari Paesi si manifesta evidente stante la possibilità che i prezzi di trasferimento possano essere utilizzati quale strumento anche elusivo per trasferire il reddito da un Paese all'altro secondo convenienza. Ed è proprio per contrastare possibili abusi e comportamenti scorretti che gli ordinamenti tributari nazionali ed internazionali hanno predisposto specifiche norme cercando di coordinarle e attenendosi alle Linee Guida OCSE, con l'obiettivo di valutare la congruità dei prezzi di trasferimenti. Delle disposizioni certamente complesse sotto il profilo applicativo vanno evidenziati alcuni aspetti ineludibili: la metodologia valutativa della congruità dei prezzi, la comparabilità delle aziende, l'onere della prova.

Per quanto attiene le metodologie per valutare la congruità dei prezzi sono disponibili numerosi strumenti ormai affinati nella loro tecnica e sufficientemente consolidati. Ai tradizionali metodi se ne sono aggiunti ulteriori più sofisticati, per tenere conto di una molteplicità di fattori e tra questi le tipologie dei gruppi e le funzioni aziendali.

Importante è che il metodo di controllo scelto sia quello più compatibile con la situazione, sappia cogliere quelle che sono le funzioni tipiche dell'impresa e consenta al contempo gli eventuali necessari "aggiustamenti" da introdurre per omogeneizzare le situazioni a confronto.

La campionatura, ossia la selezione degli operatori c.d. simili, è l'aspetto fondamentale poiché è da essa che si deduce ricorrendo a tecniche statistiche, il valore c.d. "normale" (che potrà essere il margine lordo, il margine netto, il ROE, il ROS, ecc.) da mettere a raffronto con quello delle transazioni oggetto di controllo. È infatti di tutta evidenza che soltanto quando è garantito un buon livello di comparabilità i dati di riferimento potranno risultare applicabili. La ricerca e la selezione di soggetti comparabili non è agevole, essendo numerosissimi i fattori di differenza che si presentano nelle realtà aziendali; le strutture, le funzioni, i criteri di contabilizzazione, le politiche aziendali per citarne alcuni possono divergere. Ed è anche per questa ragione che occorre prendere atto che non si è in presenza di una scienza esatta e che è necessaria sempre una proficua collaborazione tra contribuente ed Amministrazione. In ordine all'onere della prova va considerato che in linea generale il contribuente non è tenuto a documentare la correttezza dei prezzi di trasferimento se non dopo che sia stata l'Agenzia a provare il mancato rispetto del principio del valore normale sulla base della documentazione resa disponibile dal contribuente.

Nell'ambito del "transfer pricing" tuttavia non può disconoscersi che, data la complessità della materia, è soprattutto il soggetto contribuente ad avere conoscenza dei dati contabili e gestionali determinanti ai fini del riscontro della congruità del "transfer pricing".

Vengono in gioco aspetti economici e di libera concorrenza nonché fiscali e tributari. I due piani si intersecano e si integrano in quanto le disposizioni tributarie sottintendono una serie di concetti di tipo economico - aziendale cui occorre rifarsi per la loro interpretazione ed applicazione.

Contro una sterile sorta di ping pong sulla distribuzione dell'onere della prova va colto il rilievo della stessa OCSE Cap. IV che l'Agenzia ha anche citato:

"... nella ricerca di un equilibrio tra gli interessi del contribuente e delle amministrazioni fiscali, secondo modalità che siano eque per tutte le parti è necessario considerare tutti gli aspetti del sistema del transfer pricing. Uno di questi aspetti riguarda la "distribuzione tra le parti dell'onere della prova indipendentemente da quale sia la parte "cui grava l'onere della prova; sarebbe necessario valutare se la distribuzione di detto "onere sia equa, considerati gli altri aspetti tipici del sistema fiscale della giurisdizione "che incidono sull'applicazione generale delle regole di transfer pricing, inclusa la "risoluzione delle

controversie. Non sarebbe opportuno utilizzare una qualsiasi dei dette "regole, compresa quella che riguarda l'onere della prova, per giustificare delle basi "infondate sul transfer pricing"

ed ancora

"a causa delle difficoltà dell'analisi di transfer pricing sarebbe appropriato sia per il "contribuente sia per le amministrazioni fiscali applicare con particolare prudenza e "moderazione le regole dell'onere della prova nell'ambito del transfer pricing. Più in "particolare per una prassi efficiente, l'onere della prova non dovrebbe essere utilizzato "dall'Amministrazione fiscale o dai contribuenti come giustificazione per affermare tesi "infondate o non verificabili in relazione al transfer pricing. Un'Amministrazione "fiscale deve essere preparata a comportarsi secondo buona fede dimostrando che la "propria determinazione del transfer pricing è conforme al principio di libera "concorrenza anche se l'onere della prova è a carico del contribuente. Analogamente i "contribuenti dovrebbero essere preparati a comportarsi secondo buona fede "dimostrando che il proprio transfer pricing è conforme al principio di libera "concorrenza indipendentemente dalle regole sull'onere della prova".

In questo quadro assume particolare significato l'art. 26 del D.L. 31.05.2010 n. 78 che, se pur nell'ottica della inapplicabilità delle sanzioni, prevede che le società aventi problemi di "transfer pricing" predispongano preventivamente una complessa documentazione sul "transfer pricing" dando comunicazione al Fisco in via telematica di detta disponibilità. La documentazione richiesta ha per oggetto il quadro complessivo del gruppo, la distribuzione delle funzioni, i flussi delle transazioni intercompany ma soprattutto i criteri prescelti per la determinazione del transfer pricing, il rispetto del principio del c.d. valore normale con il supporto di analisi di confronto. Tutto ciò sta a dimostrare la complessità della materia e come sia soprattutto la società che è a conoscenza degli elementi e dei dati interni gestionali e contabili in base ai quali ha costruito al proprio interno il sistema del transfer pricing nonché le logiche di supporto a doverli preventivamente predisporre.

Sono aspetti dei quali è necessario tenere conto nella consapevolezza che il "transfer pricing", come già detto, non è una scienza esatta ma richiede per la soluzione del problema una collaborativa valutazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria e del contribuente.

Fatte le debite premesse ed entrando nello specifico, va preliminarmente rilevato che, avendo la Società rinunciato a contestare le altre "riprese" riportate nell'avviso di accertamento, la sola questione controversa resta quella riguardante l'applicazione della normativa del "transfer pricing" sugli acquisti della Divisione ECC da società estere facenti parte dello stesso societario.

Entrando nel merito, il Collegio ha maturato la propria decisione sullo scorta dei criteri come sopra illustrato ai quali ha inteso dare applicazione.

L'Agenzia ha prescelto il metodo del "resale price" (margine lordo di utile), ritenuto il più coerente con la funzione di "distribuzione all'ingrosso" della ECC, ha effettuato una campionatura di operatori residenti appartenenti a tale categoria, ha determinato il "margine lordo normale" nel 23,38% (% costo venduto 76,62) e ha quindi accertato, ai sensi degli artt. 110 e 9 del Tuir, in € 7.289.372 i presunti minori costi di acquisto rispetto a quelli dichiarati dalla Società riferiti alla Divisione ECC.

La Società non ha ritenuto che la "campionatura" utilizzata dall'Agenzia ed i conseguenti parametri da essa dedotti fossero applicabili alla ECC in quanto l'attività della Divisione si articola in due distinte sub aree aventi significative diversità, non riflesse nella campionatura assunta dall'Agenzia e formata da operatori all'ingrosso, solo in parte

rappresentativi dell'effettiva attività della Divisione. Detta carenza, ad avviso della Ricorrente, sarebbe anche una palese violazione dei principi fondamentali del "transfer pricing" e della sua logica.

Va peraltro considerato che, nella fase della verifica, la Società non ha prodotto una elaborazione di campionatura da contrapporre a quella utilizzata dalla Agenzia mentre ciò è avvenuto successivamente all'accertamento.

Dagli atti, in particolare da quelli depositati durante l'iter contenzioso, il Collegio ha potuto prendere atto e convincersi che nell'ambito della Divisione ECC, la sola oggetto di controllo per il "transfer pricing", coesistono effettivamente due attività con prerogative differenti: la Trade e la Combustion. Nel Ricorso, ma soprattutto nella successiva Memoria, pur in assenza di un riscontro con i dati contabili non prodotti, le diversità delle due sub aree appaiono maggiormente analizzate nei contenuti e negli effetti economici. Da una parte vi è la Trade, che distribuisce prodotti ad una clientela composta da grossisti ed installatori su gran parte del territorio italiano con un basso livello di sconti anche per la notorietà del marchio Honeywell riportato negli articoli venduti che conferisce maggiore forza negoziale. Dall'altra parte vi è la Combustion, che si occupa della vendita di apparecchiature e prodotti usati per il controllo elettronico del riscaldamento di aria ed acqua; si tratta di valvole e di sistemi di controllo elettronico ceduti a produttori di caldaie che li incorporano nel loro prodotto finito.

A differenza della Trade, la Combustion ha un ristretto numero di clienti tutti di rilevante forza economica, i suoi ordinativi sono in termini di valore consistenti e gli sconti da essa concessi hanno un certo rilievo proprio per la forza del cliente e per il rischio di rompere un rapporto difficilmente sostituibile.

È stato rappresentato, con prospetti ed analisi ritenuti convincenti, come tali diversità si traducano in differenti "margini lordi" e richiedano quindi campionature più complete e rappresentative. La Società KPMG, incaricata dalla Società, ha redatto una completa analisi sull'attività svolta dalla Divisione ECC - documento allegato alla Memoria difensiva - specificatamente finalizzata alle problematiche del "transfer pricing". Sulla base dei dati rilevati dal Data Base Amadeus Wan Dik sono state predisposte due differenti campionature, una per l'attività "Trade" e l'altra per l'attività "Combustion" con risultati diversi derivanti dalla diversità delle due sub-aree. I risultati cui è pervenuta la KPMG sul settore Trade con clientela rappresentata da grossisti sono allineati sostanzialmente a quelli elaborati dall'Agenzia, se pur riferiti a campionature differenti, il che conferisce maggiore affidabilità al complesso degli elementi disponibili.

Dovessi a questo punto rilevare che, ad avviso del Collegio, non si è in presenza di una vera e propria azienda divisa ma piuttosto di due diversi "canali commerciali" rientranti nel contesto della medesima "Divisione ECC" aventi come oggetto il commercio all'ingrosso di prodotti ed articoli di controllo acqua e gas per usi industriali e civili, anche in parte identici, acquistati da società del gruppo estero di appartenenza. Ma ciò non toglie che la documentata diversità delle due linee commerciali con contributi di "margini lordi" differenti non debba avere il giusto peso e la dovuta considerazione nel quadro di una complessa campionatura che dovrà raccogliere, per le ragioni sopradette, le due specificità e dalla quale estrapolare un parametro medio di riferimento per l'intera divisione ECC (utilizzabile ai fini della verifica del "transfer pricing" sui prezzi di acquisto dei prodotti poi distribuiti dalla Divisione ECC).

Il Collegio ritiene corretto il ricorso al metodo del "margine lordo", in considerazione del fatto che la Divisione ECC, al di là della specificità delle sue due attività o canali commerciali, può essere comunque inquadrata tra gli operatori del settore delle vendite all'ingrosso senza particolari funzioni e complessità aggiuntive. In base al metodo del

"margine lordo", come condiviso dalle linee guida OCSE, il valore normale della transazione dovrà valutarsi tenendo conto che dal prezzo di vendita va dedotto il "margine di utile lordo normale" realizzato da una impresa indipendente che svolge attività simile.

Per determinare il parametro di margine di utile lordo, utilizzabile nella fattispecie il Collegio, in coerenza ed applicazione di quanto considerato, ha integrato la campionatura assunta dall'Agenzia delle Entrate con quella elaborata dalla KPMG riguardante il settore della Combustion, in tal modo superando la carenza di comparabilità eccepita dalla Società ricorrente.

Assumendo per ciascuna delle due distinte campionature rappresentative del mercato di sbocco della Divisione ECC, la Combustion e la Trade, la "mediana" già calcolata rispettivamente nel 23,38% (campionatura Agenzia) e nell'11,20% (campionatura KPMG) si ricava un valore medio del 17,28% ($23,38\% + 11,2\% : 2 = 17,28\%$).

Tale valore medio si ritiene possa ragionevolmente esprimere il margine di utile lordo normale realizzato nell'ambito della complessiva attività di vendita della ECC e così, ai fini del riscontro del "transfer pricing", correlarsi all'altrettanto complessivo importo degli acquisti: acquisti provenienti da fornitori esteri appartenenti al "gruppo" estero e che peraltro contengono una significativa presenza di articoli identici per le due linee di mercato.

In applicazione del dato sopra rilevato la conseguente incidenza del costo del venduto sarà pari all'82,72% (cioè $100\% - 17,28\%$).

Detta percentuale andrà applicata per ricavare il costo del venduto - ai fini del riscontro del "transfer pricing" - alle vendite complessive ECC. Dette vendite andranno, ai fini che interessano, considerate in complessive € 67.973.257 e non in € 67.007.295 come considerato dall'Agenzia, dovendosi operare un "aggiustamento" per tenere conto che la Società ha documentato di aver contabilizzato le vendite al netto di alcuni oneri (trasporti su vendite, provvigioni passive, altro) a differenza di quanto fatto dalle società incluse nella campionatura.

Il conteggio che ne deriva sarà pertanto:

vendita € 67.973.257 x 82,72% = € 56.227.478 (valore normale acquisti)

Considerato che il costo degli acquisto contabilizzato è stato di € 58.616.960, la differenza con il valore precedente ricalcolato di € 56.227.478 di € 2.389.482 (arrotondato ad € 2.389.000) rappresenta il plausibile recupero a tassazione per maggiori costi di acquisto ex art. 9 e 110 Tuir.

Quanto infine alle sanzioni l'Agenzia le ritiene dovute non solo perché mancherebbero i presupposti per l'applicazione degli invocati art. 8 D. Lgs. 546, art. 6 D. Lgs. 472, art. 10 Statuto del Contribuente m,a soprattutto in quanto non risulta soddisfatta la condizione prevista dall'art. 26 del D.L. 78/2010 specifico per le situazioni ove è applicabile la normativa del transfer pricing.

In sostanza la Società non avrebbe provveduto ad inviare nei termini di legge la "comunicazione" in merito al possesso della documentazione idonea per il riscontro della congruità dei prezzi riguardanti le tassazioni con il "gruppo" estero. Tale convinzione mal si concilia con lo spirito della normativa di cui all'art. 26 citato ed alla conseguente modifica del decreto legislativo 471/1997, art. 1 comma 2 ter, con i quali si è inteso non applicare le sanzioni ogni qual volta la Società predisponesse la documentazione prevista nel Provvedimento Direttoriale del 29.09.2010. La detta nuova disposizione assume il significato di richiesta di un atteggiamento collaborativo che è presente ogni qual volta il contribuente dichiara la disponibilità delle informazioni e di adeguata documentazione per

la comprensione della metodologia adottata per la determinazione del prezzo dei trasferimenti infragruppo, con il supporto di riscontri e di analisi.

Del resto la stessa Circolare n. 58/E del 2010 si è espressa chiaramente nella direzione di estendere gli effetti previsti dell'art. 26 D.L. 78/2010 anche alle situazioni "pregresse" in applicazione del principio del "favor rei" precisando che "un "comportamento collaborativo trasparente del contribuente costituisce elemento "indispensabile per garantire la corretta applicazione del principio del favor rei". La situazione in esame è certamente "pregressa" alla nuova normativa ma la Risoluzione è puntuale, anche per detta situazione, prevedendo che "nella ipotesi in cui "sono già stati notificati atti di accertamento, l'applicazione del regime in particolare "dovrà basarsi su un apprezzamento del comportamento tenuto dal contribuente nel "corso dell'attività istruttoria antecedente alla notifica dell'atto di accertamento che "abbia consentito il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di "trasferimento praticati, come ad esempio, il fatto che lo stesso abbia consegnato nel "corso della verifica una documentazione idonea".

Per logica proprio in applicazione della "ratio" della disposizione e del principio del "favor rei" si ritiene che nelle "pregresse" situazioni con un contenzioso già in corso, come nel caso di specie, la documentazione resa disponibile debba essere valutata in maniera meno rigorosa rispetto all'approccio previsto a regime.

Nella fattispecie, che è relativa a periodo di imposta pregresso, rispetto alla nuova normativa, non può dirsi che la Società non abbia collaborato od abbia ostacolato l'attività dei verificatori. Infatti ha prodotto ai Verificatori e poi all'Agenzia la documentazione che consentiva di riscontrare, dal proprio punto di vista ovviamente, la correttezza del "transfer pricing" applicato ed il rispetto del principio del "valore normale".

Inoltre anche in sede contenziosa è stata prodotta documentazione da contrapporre all'analisi dell'Agenzia, in particolare l'elaborato e le analisi della KPMG

P.Q.M.

la Commissione si riserva la decisione. La riserva viene sciolta il giorno 05.03.2012.

Si accolgono in parte i Ricorsi riuniti determinando per l'esercizio 2005 in € 2.389.000 i minori di costi di acquisto in applicazione degli art. 9 e 110 del Tuir demandando l'Agenzia alla conseguente determinazione del "reddito di impresa" nonché alla conseguente liquidazione delle imposte dovute per Ires ed Irap, nell'ambito e secondo le regole del "consolidato fiscale". Sanzioni non dovute. Spese di giudizio compensate.