

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 137/49/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate Ufficio di Milano 1, in seguito ad una verifica fiscale a carattere generale del Comando del Nucleo Regionale di Polizia Tributaria della Lombardia nei confronti della società Ashland Italia S.p.A., per i periodi d'imposta 01/10/2000-30/09/2001 (d'ora in poi 2001) e 01/10/2001-30/09/2002 (d'ora in poi 2002), successivamente alla presentazione di istanza di accertamento con adesione conclusosi senza accordo, sulla base delle contestazioni elevate in sede di verifica, notificava alla Hashland Italia S.p.A. due distinti avvisi di accertamento relativi ai due periodi d'imposta in rettifica dei redditi ai fini Irpeg ed Irap.

Con gli avvisi di accertamento l'Agenzia delle Entrate disconosceva una serie di spese e di costi le cui voci principali sono relative a servizi infragruppo resi alla Società da vari centri di servizi del gruppo e recuperava a tassazione i seguenti importi; accertava, quindi, conseguenti maggiori imposte, sanzioni amministrative ed interessi:

I - Per il periodo d'imposta 2001:

- a) addebito di costi relativi a servizi prestati dalla consociata belga Ashland International Holding, non sufficientemente documentati per € 302.561,00;
- b) costi per royalties eccedenti il "valore normale" per € 447.937,58 e spese relative a servizi di assistenza per € 59.692,00 ritenute non inerenti per un totale di € 507.629,58;
- c) costi vari indeducibili per € 21.784,73;
- d) Costi relativi ad accordi di cost sharing agreements con Ashland Services B.V. non deducibili perché in parte non idoneamente documentate ed in parte non di competenza per € 1.329.225,30. Il totale delle riprese a tassazione dava luogo al maggior reddito accertato di € 2.161.200,61.

II - Per il periodo d'imposta 2002:

- a) addebito di costi relativi a servizi prestati dalla consociata belga Ashland International Holding, non sufficientemente documentati per € 388.894,00;
- b) allocazione di spese di vendita, per servizi professionali ed altri costi relativi a servizi prestati da consociate europee non sufficientemente documentati, indeducibili per € 1.855.186,41;
- c) costi per royalties eccedenti il "valore normale" per € 225.316,68 e spese relative a servizi di assistenza per € 79.975,80 ritenute non inerenti per un totale di € 305.292,48;
- d) costi di manutenzione non di competenza dell'esercizio per € 3.732,63 ed € 21.809,81, indeducibili ex art. 75 TUIR, per un totale di € 25.542,44;
- e) provvigioni agenti esterni privi di idonea documentazione indeducibili ex art. 75 TUIR per euro € 17.716,39;
- f) spese per carburante prive di idonea documentazione per € 65.869,27;
- g) spese di noleggio non di competenza indeducibili ex art. 75 TUIR per € 10.383,29; h) spese legali non di competenza indeducibili ex art. 75 TUIR per € 10.508,70;
- i) costi non di competenza e costi non sufficientemente documentati per € 68.143,70 (erroneamente indicati in € 84.322,41);
- l) spese di pubblicità non inerenti ed indeducibili ex art. 75 TUIR per € 26.733,19;

m) costi relativi ad accordi di cost sharing agreements con Ashland Services B.V. non deducibili perché in parte non idoneamente documentati ed in parte non di competenza per € 1.488.206,60. Il totale delle riprese dava luogo al maggior reddito accertato di € 4.262.476,00.

La società impugnava i due avvisi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale chiedendo per entrambi i periodi l'annullamento per illegittimità e infondatezza dei singoli rilievi; per il periodo 2000-2001, inoltre, in caso di conferma, chiedeva di dichiarare la compensazione del maggior reddito accertato con le perdite disponibili del periodo d'imposta 1 ottobre 1995/30 settembre 1996; per il periodo 2001-2002 di dichiarare l'illegittimità dell'avviso nella misura in cui determina il debito Irpeg sulla base dell'aliquota del 36 % e disporre l'applicazione dell'aliquota del 34%. L'Ufficio, con le controdeduzioni, chiedeva di respingere totalmente entrambi i ricorsi. La C.T.P., riuniti i ricorsi, disponeva la provvisoria sospensione della cartella esattoriale relativa agli accertamenti fino alla pubblicazione della sentenza di primo grado richiesta dalla ricorrente; nominava, quindi, un collegio di consulenti tecnici per effettuare una valutazione tecnico aziendalistica della materia oggetto del giudizio, consistente nella valutazione critica della fondatezza o meno dei recuperi operati in sede di accertamento riguardanti essenzialmente spese e costi portati in deduzione dal reddito per i quali l'Ufficio non ha ritenuto di volta in volta provati i requisiti della certezza, dell'effettività e della inerenza: trattasi prevalentemente di costi per servizi infragruppo ritenuti dall'Ufficio indeducibili, con conseguente maggiori imposte per IRPEG, IRAP ed ILOR, nonché di sanzioni amministrative e interessi.

La Commissione Tributaria Provinciale, tenuto conto della relazione del Collegio Peritale e condividendone in parte le argomentazioni, con la sentenza n.201/31/09 in data 27 giugno 2008, depositata il 3 giugno 2009, per il periodo d'imposta 2001, annullava le riprese a tassazione dell'avviso di accertamento per l'importo di € 2.139.415,88 ad eccezione della ripresa di € 21.784,73 (I-c), rigettava la domanda di compensazione con le perdite pregresse (1995/1996); per il periodo 2002 accoglieva parzialmente il ricorso, annullando riprese a tassazione per € 1.582.642,37 (riprese: di € 388.894,00 II-a; di € 305.292,48 II-c; di € 888.455,89 parziale del II-m), confermava altre riprese per l'importo di € 2.513.299,02, rettificava di conseguenza gli importi di maggior reddito accertato; rigettava la domanda di applicazione di una diversa aliquota IRPEG.

Tuttavia la sentenza non si pronunciava in maniera espressa su altre riprese (II d; II e; II f; II g; II h; e su € 36.514,99 della ripresa II-i) per un totale di € 166.535,08; dal che dovrebbe desumersi che le dette riprese resterebbero confermate ed il maggior reddito accertato risulterebbe di € 2.679.834,10 (2.513.299,02 + 166.535,08).

Avverso tale sentenza la Ashland Italia S.p.A. ha proposto appello; si è costituita l'Agenzia delle Entrate esponendo proprie controdeduzioni e proponendo appello incidentale; la Società ha presentato memoria di replica all'appello incidentale.

1 - Appello della società.- La Società impugna le decisioni relative al periodo d'imposta 2002.

1.1. - Col primo motivo eccepisce la illegittimità e l'erroneità della sentenza nella parte in cui conferma nella sua interezza la ripresa di € 1.855.186,41(acc. II b) e disconosce i costi relativi a servizi prestati dalle consociate europee perché la società non avrebbe fornito "valida documentazione idonea a dimostrare l'obiettiva determinabilità, congruità, effettività ed inerenza". Osserva che la C.T.P. , al punto 8.3 della sentenza, rilevato che i Consulenti, pur riconoscendo la mancanza di seri elementi (proprio per la carenza di documentazione) per valutare i prezzi di trasferimento, avevano ritenuto di non

condividere la valutazione espressa dai verificatori, non ha ritenuto di aderire alla valutazione effettuata dai consulenti stessi, poiché parte ricorrente non avrebbe fornito prove, ma soltanto elementi presuntivi mancanti della caratteristica della univocità e della coerenza ed ha confermato l'accertamento. La società afferma di aver fornito con il ricorso ampia prova per confutare quanto asserito nell'avviso di accertamento: circa la forma scritta dell'accordo, rileva che il rapporto OCSE ammette la possibilità che le condizioni di transazione tra imprese associate possano risultare da corrispondenza o altre comunicazioni intercorse tra le parti; circa la problematica della congruità dei prezzi, osserva che per prevalente giurisprudenza "grava sull'Amministrazione Finanziaria l'onere della prova della ricorrenza dei presupposti dell'elusione o quanto meno dell'antieconomicità dell'operazione posta in essere", dare prova cioè che i prezzi praticati sono lontani dal valore normale. I Consulenti, dopo aver esaminato tutte le transazioni infragruppo incluse nel rilievo, hanno concluso che le stesse soddisfano sia il requisito della effettività che della congruità. Circa l'effettività dei servizi hanno riscontrato che le consociate di Francia, Germania e Olanda addebitavano i costi complessivi del personale destinato alle diverse mansioni; le transazioni erano documentate da fatture, registrate in contabilità ed i corrispondenti importi risultavano pagati; esistevano contratti scritti soltanto con la Ashland France S.A. e Valvoline Deutschland Gmh, le quali avevano fatturato la maggior parte dell'importo contestato e ritenuta non necessaria la formalizzazione scritta con le altre due associate; la società aveva realizzato vendite in Francia, Germania ed Olanda e tale circostanza era idonea a dimostrare le prestazioni; i servizi e le funzioni sono presenti e necessarie per la società e si sono tradotti in benefici ragionevolmente certi; detti servizi non possono essere inclusi nel novero dei servizi resi nell'interesse della capogruppo; l'asserita duplicazione degli oneri non si era verificata. Il Collegio Peritale, rielaborato il calcolo sviluppato dalla G.d.F. nel p.v.c., ha concluso di non ritenere sussistente l'antieconomicità affermata dall'A.F., rilevando la presenza di un consistente utile lordo derivante dalle vendite. Quanto alla congruità ha rilevato che il criterio di quantificazione del prezzo di trasferimento adottato è conforme alle direttive OCSE e la documentazione esibita ne dà riscontro, esprimendo un giudizio positivo circa la congruità del prezzo. La Società ritiene confermata dalla sentenza la sussistenza dei requisiti di effettività, inerenza, competenza e l'oggettiva determinabilità degli stessi; tuttavia osserva che la ratio decidendi si incentra esclusivamente sulla incongruità del corrispettivo praticato. Per la CTP la società non avrebbe fornito la prova della congruità dei prezzi di trasferimento "ma soltanto elementi presuntivi che non hanno la caratteristica della univocità e della coerenza". La commissione sarebbe incorsa in errore di diritto avendo ritenuto che fosse la contribuente gravata dell'onere della prova. La giurisprudenza si è pronunciata affermando che l'onere della prova circa la congruità dei corrispettivi grava sull'A.F. in conseguenza della natura antielusiva dell'art. 76 DPR 917/1986 (Cass. sent. n. 22023/2006 e n.11226/2007); richiama, inoltre, l'art. 2697 c.c.- eccepisce, quindi, la illegittimità della sentenza nella misura in cui disconosce la deducibilità dell'intero costo in conseguenza dell'asserita incertezza circa la congruità dello stesso. La CTP, dinanzi ad una transazione ritenuta effettiva ma incerta nella congruità del prezzo, è giunta alla conclusione di confermare la rettifica dell'intero costo. Per l'art. 76 TUIR "i componenti del reddito derivante da operazioni con società non residenti ... sono valutati in base al valore normale dei ... servizi ricevuti". Chiede l'annullamento della ripresa.

1.2. - Il secondo motivo riguarda la ripresa a tassazione dell'importo di € 1.488.206,60 (acc. 2 m) per costi sostenuti a fronte di servizi vari resi dalla consociata Ashland Services B.V.=.

La C.T.P., condivise le considerazioni svolte dai Consulenti Tecnici in seguito ad una complessa analisi, ha accolto parzialmente il ricorso per l'importo di € 888.455,89 (p. 8.11 sent.) ed ha confermato la ripresa a tassazione per l'importo di E 599.750,71 relativo a costi riguardanti i servizi telefonici, internal audit e start-up (133.104,00 + 6.655,20 + 147.425,42 + 7.371,27 + 290.661,73 + 14.533,09) per i quali mancano elementi per valutare la congruità per la carenza di prove, carenza addebitabile alla ricorrente. La società, relativamente alle riprese confermate, osserva che i Consulenti d'Ufficio hanno riferito di non poter "esprimere valutazione di congruità ma debbono limitarsi a evidenziarne la non determinabilità". Fa presente che la consociata Ashland Services B.V. operava come centro di servizio ad esclusivo beneficio delle società del gruppo, senza effettuare attività esterna nei confronti di terzi; pertanto, tutte le spese da essa sostenute erano esclusivamente riferibili ai servizi resi a dette società e ad esse riaddebitate, maggiorate di un markup del 5%, come risulta dal bilancio di quella società e dalla lettera dei revisori, prodotti unitamente al ricorso introduttivo (allegati 38, 39 e 40). L'accordo di riaddebito (Cost Allocation Agreement) era stato siglato anche dalla società. L'allocazione del costo complessivo dei servizi alle società aderenti avveniva sulla base di criteri diversi. A) Il servizio di internal audit si sostanzia in un monitoraggio continuo per prevenire il verificarsi di eventi dannosi alle società del gruppo ed in un'attività di controllo. Circa la congruità dei costi connessi, evidenzia che "i costi complessivi sostenuti dalla società olandese sono ripartiti tra le varie società sulla base dell'incidenza del reddito corrente di ogni consociata". Sostiene che il riaddebito in parola, alle società europee, tra cui l'appellante, "... è avvenuto sulla base di un criterio oggettivo, corretto dal punto di vista aziendale..." secondo il parere del consulente di parte. B) I servizi telefonici erano di due tipologie: 1)- Servizio di telecomunicazione globale che collegava telematicamente e telefonicamente tutte le filiali Ashland nel mondo creando un network, servizio reso da una società statunitense che emetteva fattura alla capogruppo americana Ashland, la quale riaddebitava la parte di costo relativa alle consociate europee ad Ashland Services B.V. olandese; quest'ultima, a sua volta riaddebitava alle consociate europee beneficiarie del servizio. 2) Vi era poi il servizio di più "numeri verdi", che consentivano il collegamento telefonico al network e a tutta la forza vendita del gruppo, servizio reso dalla società olandese KPN, che fatturava ad Ashland Services B.V., che riaddebitava il costo alle società europee del gruppo. Con riferimento alla congruità dei costi addebitati alla appellante società, afferma che "le fatture prodotte dimostrano che i servizi di cui si discute sono stati effettivamente acquistati dal gruppo presso soggetti terzi e i riferimenti alle sedi italiane nelle stesse fatture confermano che la società ha beneficiato dei servizi telefonici. Inoltre la Società non ha sostenuto in proprio nessun costo diretto nei confronti di società telefoniche" essendo quello l'unico esborso per tale tipologia di servizi. Aggiunge : "La circostanza che il complesso delle fatture allegate al ricorso non consenta la ricostruzione del totale dei costi addebitati alla Società, evidenziata dal C. T. U. nel corso dei lavori, è irrilevante trattandosi di allegati contenenti alcuni esempi di fatture; allegate per finalità diverse dalla ricostruzione (analitica) dello specifico valore, giacché era in discussione l'intera posta". Il riaddebito dei costi è quindi avvenuto sulla base di un criterio oggettivo, corretto e idoneo a sintetizzare il consumo delle relative risorse in capo ad ogni consociata. C) Costi per start-up, si tratta dei costi sostenuti da Ashland Services B.V. durante la fase della costituzione nel biennio 1997-98 e ammortizzati nei cinque esercizi successivi (1999 - 2003) secondo un piano di ammortamento redatto nel pieno rispetto della normativa civilistica e contabile vigente in Olanda (il piano di ammortamento è unito al ricorso come allegato n. 58). Data la natura di costi generali che hanno carattere strumentale e funzionale all'erogazione delle varie categorie di servizi rese alle consociate, le relative

quote di ammortamento sono state allocate a tutte le consociate europee in base al criterio della incidenza del volume di affari di ciascuna di esse sul volume d'affari complessivo del gruppo, dando origine ad un criterio oggettivo, corretto dal punto di vista aziendale e idoneo a sintetizzare il consumo delle relative risorse in capo ad ogni consociata. Fa presente che la relazione dei Consulenti Tecnici ha confermato l'effettività e l'inerenza delle varie tipologie di servizi forniti dal centro di servizio olandese; con riferimento alla congruità del prezzo, ha confermato la correttezza ed idoneità della modalità seguita; sempre con riferimento alla congruità del prezzo, ha rilevato che non è stato possibile effettuare un controllo analitico dei costi sostenuti dall'associata olandese, ma si ritiene di poter fare riferimento al bilancio della Ashland Services B.V. (con allegata lettera Ernst&Young) di revisione, e conclude nel senso di non poter "esprimere valutazione di congruità... ", limitandosi "...ad evidenziare la non determinabilità. " Evidenzia la infondatezza della sentenza in quanto la società ha dato dimostrazione della complessiva congruità dei costi in oggetto; ritiene illegittima la sentenza per violazione delle regole sulla ripartizione dell'onere della prova circa la congruità dei corrispettivi di transizione infragruppo; illegittimità per violazione dell'art. 76 (ora 109) del TUIR e dell'art. 41-bis DPR 600/73, nella misura in cui disconosce la deducibilità dell'intero costo in conseguenza dell'asserita incertezza circa la congruità dello stesso.

1.3. - Il terzo motivo riguarda la ripresa a tassazione dell'importo di € 13.453,02 (relativo a due fatture n. 2476 del 31/01/2002 di € 11.364,04 e n. 2453 del 29/01/2002 di € 2.088,98) confermato (p. 8.8 sent.), compreso nel recupero di € 68.143,70 (indicati in € 84.322,41) (acc. II i), afferenti il riaddebito di costi per servizi legali e professionali effettivamente ricevuti nel periodo d'imposta 2000-2001, ma fatturati dalla consociata olandese nel periodo 2001-2002 quattro mesi dopo la chiusura del presunto periodo di competenza. Osserva che non è messa in discussione l'avvenuta prestazione, ma solo la competenza. Fa presente che al momento della chiusura della contabilità di tale periodo non poteva contabilizzare quei costi dei quali non conosceva esattamente l'ammontare. Invoca per questo il disposto dell'art. 75 TUIR nella formulazione vigente all'epoca per la quale "i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarli (il reddito) nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.". Conclude che tale rettifica è viziata e ne chiede l'annullamento.

1.4. - Con il quarto motivo eccepisce la mancata pronuncia sulle seguenti voci di ripresa, per le quali la società ripropone i motivi esposti in sede di ricorso.

1.4.1. - Spesa per carburante (acc. II f) - Non è stata riconosciuta la spesa di € 65.869,27 per la mancanza delle "Schede Carburante" intestate alle autovetture. Trattasi di costi di acquisto del carburante relativo ad automezzi assegnati in uso promiscuo, rimborsati ai dipendenti sulla base delle note di spesa presentate dagli stessi con l'annotazione dei Km percorsi per motivi di lavoro in un determinato periodo; il rimborso, sulla base di accordi contrattuali, è calcolato applicando una determinata tariffa ed erogato al dipendente con bonifico: la spesa è imputata al conto in esame. Sostiene che la tenuta della scheda carburante è requisito necessario per la detrazione dell'IVA sui carburanti (D.P.R. n. 444/1997) e la società non poteva detrarla, né lo ha fatto. Sostiene la regolarità di comportamento poiché l'indennizzo chilometrico è ammesso dal Ministero, senza obbligo di istituzione della scheda carburante o di utilizzo di procedure alternative all'utilizzo della scheda, come precisato nella circolare n. 326 del 1997 e cioè: "i rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica e di trasporto non concorrono a formare il reddito quando le spese siano rimborsate sulla base di idonea documentazione." Ne consegue che la ripresa effettuata è illegittima.

1.4.2. - Costi di manutenzione (acc. Il d) € 3.732,63 e € 21.809,81; Spese noleggio auto aziendali (acc. Il g) € 10.383,29; Spese legali (acc. Il h) € 10.508,70. Si tratta di spese relative a prestazioni diverse le cui fatture recano una data di emissione compresa tra il 24 e il 30 settembre 2001, emesse nella immediata prossimità della chiusura dell'esercizio. La società ricevette le fatture dopo la chiusura dell'esercizio sociale, troppo tardi per includere detti costi nel periodo d'imposta 2001; non poteva procedere autonomamente alla determinazione del costo per i servizi, rimessa ai fornitori, né sussisteva la condizione di certezza ed oggettiva determinabilità del costo, condizioni per la deducibilità dello stesso. Ha per questo imputato detti costi al periodo d'imposta 2002. La rettifica sarebbe inficiata dalla mancata osservanza delle disposizioni dall'art. 67 del DPR n. 600/1973, che sancisce il divieto della doppia imposizione in dipendenza dello stesso presupposto, nonché dall'art. 76, comma 6, del TUIR, che fissa il principio per cui l'A.F. deve procedere ad una riliquidazione a favore del contribuente. Nel caso presente tale procedura sarebbe stata agevole. La ripresa risulterebbe illegittima.

1.4.3. - Provvigioni agenti esterni (acc. Il e) per complessivi € 17.716,39. L'Ufficio ha ritenuto non deducibile l'importo € 13.143,84 delle provvigioni corrisposte a Clean Consulting International in base a fatture emesse da quest'ultima il cui importo veniva calcolato nella misura dell'1% del totale mensile delle vendite procurate per la Ashland e dalla stessa fatturate ai clienti; la società provvedeva al pagamento trattenendo la ritenuta d'acconto (18% sul 20% dell'imponibile). In pratica le parti agiscono come mandante e agente nei contratti di agenzia. Non vi è un contratto d'agenzia tra i due soggetti; ma non esiste una norma che imponga un contratto scritto: i rapporti, di fatto, si sono sviluppati secondo la tipologia dei contratti di agenzia. Di comune intesa i compensi sono stati considerati come provvigioni d'agenzia applicando la relativa ritenuta di legge e compresi tra i costi. Negli accertamenti compiuti la G.d.F. ha riscontrato l'esistenza di un contratto che le parti avevano definito contratto di distribuzione ed ha ritenuto il costo non idoneamente documentato. Le ragioni addotte dall'Ufficio sono infondate e la ripresa è illegittima.

Per la fattura Biopack srl di € 619,85 emessa nel settembre 2001 e pervenuta tardivamente, è rilevato il vizio di competenza: richiama le analoghe eccezioni svolte innanzi per caso analogo.

Infine per le riprese degli importi di due fatture una di Medimpez France di € 336 per provvigioni, la cui documentazione di supporto sarebbe inidonea ad individuare l'esistenza del rapporto e l'altra di D.E. Plus Marketing di € 3.616,70 priva di documentazione, considerato il limitato importo dei servizi richiesti e la tipologia degli stessi, non sono disponibili accordi scritti. Tenuto conto della complessiva congruità e adeguatezza della documentazione messa a disposizione dalla ricorrente durante la verifica generale, ritiene che la consegna e registrazione delle fatture quietanzate sia sufficiente prova dell'avvenuta effettuazione del servizio. Chiede l'annullamento della ripresa. 1.4.4. - Altri servizi professionali (acc. Il i) € 68.143,70 (e non € 84.322,41), la commissione si è già pronunciata (p. 8.8 e 8.9 sent.) per € 31.628,71 confermando la ripresa dell'Ufficio. La differenza, non presa in considerazione, di € 36.514,99 è costituita per € 11.371,90 dall'importo di 7 fatture, non riconosciute perché prive del requisito della competenza per servizi resi nel periodo 2001 (salvo una, tutte le altre recano la data di cinque mesi successivi a tale periodo); richiama ancora il disposto dell'art. 75 del TUIR 917/86 vigente all'epoca. L'ulteriore importo di € 25.143,09 riguarda compensi pagati a tre diversi soggetti (Instruments Global Services, M.C.G. e ditta individuale Gennaro De Maria) per prestazioni professionali relative a ricerche di mercato in settori di interesse strategico per Ashland Italia S.p.A.- Considerato il limitato

importo dei compensi per i servizi richiesti, non sono stati stipulati accordi scritti e i risultati della ricerca sono stati comunicati verbalmente, come dichiarato alla G.d.F. Tenuto conto anche della complessiva congruità e adeguatezza della documentazione messa a disposizione durante la verifica, ritiene che l'avvenuta consegna e registrazione delle fatture regolarmente quietanzate sia sufficiente prova dell'avvenuta effettuazione del servizio. Chiede l'annullamento della ripresa.

1.5. - Con il quinto motivo, premesso che la C.T.P. ha accolto interamente il ricorso relativo al periodo d'imposta 2001, ma non si è pronunciata sulla richiesta di considerare in sede di determinazione del debito Irpeg le perdite fiscali del quinto esercizio precedente (1995/96) mai utilizzate, ripropone la richiesta in caso di accoglimento di eventuale appello incidentale dell'Agenzia in merito a tale periodo.

1.6. - Con il sesto motivo la società, nella eventualità di conferma totale o parziale della sentenza appellata, considerata la possibilità che i maggiori redditi accertati per il periodo 2002 possano essere compensati dalle perdite degli immediati esercizi precedenti, chiede di dichiarare la parziale illegittimità dell'avviso di accertamento nella misura in cui determina il debito IRPEG sulla base dell'aliquota del 36% vigente nell'esercizio interessato dall'accertamento, e disponga la rideterminazione di detto debito sulla base dell'aliquota più favorevole del 34%, vigente negli anni in cui sono state realizzate le perdite. Ciò nella considerazione che la eventuale compensazione delle perdite operi di fatto una variazione tardiva ai risultati degli esercizi precedenti poiché la società ha impiegato tali perdite a compensazione dei redditi prodotti negli esercizi successivi.

2 - Controdeduzioni dell'Ufficio all'appello principale.

2.1. - In relazione al primo motivo (punto 1.1.: ripresa di € 1.855.186,41-acc. Il b-) osserva: la C.T.P. ha riconosciuto la legittimità della ripresa a tassazione sulla base della carenza di documentazione relativa al riaddebito e non già, come sostenuto erroneamente dall'appellante, per il fatto che la società non avrebbe assolto all'onere di fornire idonea prova circa l'allineamento dei corrispettivi pagati per i servizi resi al prezzo di libera concorrenza (valore normale) dei servizi medesimi. La ripresa effettuata dall'Ufficio riguardava costi relativi a servizi prestati dalle consociate europee privi di documentazione idonea a dimostrarne l'obiettiva determinabilità, congruità, effettività ed inerenza. Su tale questione la C.T.P. si è pronunciata. Prive di pregio risultano le asserzioni dell'appellante per cui la ratio decidendi si incentrerebbe esclusivamente sulla "incongruità del corrispettivo praticato ovvero sulla violazione delle regole sui prezzi di trasferimento. È errata la conclusione della società secondo cui "la sentenza ha implicitamente confermato la sussistenza dei requisiti di effettività, inerenza competenza e l'oggettiva determinabilità degli stessi ...". In altri termini, in assenza di documentazione relativa al riaddebito dei costi non è possibile affermare l'effettività, l'inerenza, la competenza e l'oggettiva determinabilità degli stessi. Del tutto fuor d'opera risulta il richiamo all'onere della prova della congruità dei corrispettivi ex art. 76 del TUIR. La contestazione riguardava la mancata documentazione relativa alla prestazione dei servizi e la conseguente indeducibilità dei costi. L'Ufficio ha correttamente disconosciuto l'intero corrispettivo pagato alle consociate europee così come la sentenza e chiede di confermare la decisione.

2.2. - In relazione al secondo motivo dell'appello principale (punto 1.2.: ripresa di € 1.488.206,60 - acc. 2 m) osserva: dalla relazione dei Consulenti d'Ufficio erano emersi altri elementi che non consentivano la deducibilità, oltre quelli riferiti in sentenza: non esisteva contratto scritto per i costi di internal audit e i costi telefonici, non ricompresi nell'accordo di cost sharing; per i costi telefonici non erano stati esibiti documenti

dimostrativi dei costi specificamente riferibili alla singola associata; relativamente ai servizi di internal audit non vi erano documenti dai quali risultasse il fatturato. Alla luce delle considerazioni esposte, i giudici di prime cure hanno correttamente rilevato l'indeducibilità dei detti costi, solo non è dato capire come, relativamente ai costi start-up, l'ammontare sia stato determinato in € 290.661,73 invece che € 306.508,43.

Sul medesimo punto della sentenza, per la parte accolta del ricorso, l'Ufficio presenta appello incidentale ed eccepisce il difetto di motivazione non potendo la C.T.P. esimersi da una propria valutazione in ordine agli elementi che facevano ritenere effettivi e congrui i costi sostenuti dalla società: non è dato capire il ragionamento logico - giuridico condotto da C.T.P. per ritenere soddisfatti i requisiti dell'effettività e dell'inerenza. Del resto nemmeno i Consulenti hanno dimostrato l'effettività e la congruità dei costi; hanno ritenuto "corretto valutare la sostanza aziendalistica delle transazioni, al di là della prassi contabile adottata"; hanno affermato, infatti, che "in termini generali le transazioni di cui trattasi soddisfano il requisito dell'effettività". Alla base di tale asserzione hanno posto i seguenti elementi: presenza di un contratto scritto; fatture emesse; registrazione dei costi e corrispondenza con i pagamenti effettuati; il fatto che si trattasse di servizi e funzioni presenti e necessari in un'impresa ed acquisibili da altra impresa indipendente; il fatto che Ashland Italia aveva dichiarato che con gli accordi le transazioni si traducevano in benefici ragionevolmente certi anche se non quantificabili in termini economici; non si era riscontrata duplicazione di costi. I Consulenti si sono limitati ad affermare che è stata prodotta documentazione generalmente idonea a dimostrare l'effettività senza però specificare in alcun modo di che documentazione si trattasse. Non è stata data prova che i servizi non venissero svolti nell'interesse esclusivo della capogruppo così come non è stata data evidenza dei benefici ragionevolmente certi perseguiti dalla Asnland Italia.

Per tutti gli esposti motivi chiede la riforma della sentenza nei limiti in cui l'Ufficio resta soccombente.

2.3. - Nelle controdeduzioni al terzo motivo (p. 1.3. e p. 1.4.4.) l'Ufficio rileva di aver provveduto al recupero di fatture palesemente non di competenza dell'esercizio, come si evince dallo stesso p.v.c. della G. d. F. e per esse, correttamente, i Consulenti, rilevando la mancanza di competenza, hanno affermato la mancanza di effettività. Chiede di respingere sul punto l'appello.

2.4. - In relazione al quarto motivo d'appello (p. 1.4.) richiama tutte le argomentazioni svolte in primo grado relative alle riprese degli accertamenti in contestazione, che ripropone in sintesi. 2.4.1. - Quanto alla Spesa per carburante (ripresa di € 65.869,27: acc. Il f) , rileva che, salvo i casi in cui venivano utilizzate le apposite schede, la documentazione dei costi avveniva in modo del tutto inconsueto (con la compilazione delle note spese e la conservazione degli scontrini o tramite i dettagli della banca relativi all'uso della carta di credito). Dai verificatori è stato accertato come la società non avesse impiegato alcuna delle procedure alternative all'utilizzo della scheda carburante, come previsto dalla circolare n. 205/1998, quali l'utilizzo di una memory card (scheda di bordo installata sul veicolo), l'utilizzo di carte di credito magnetiche previa stipula di contratto di somministrazione con i gestori degli impianti di rifornimento, eccetera: si tratta di mezzi di pagamento idonei per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti. Ribadisce, pertanto, la legittimità della ripresa.

2.4.2. - Nelle voci Costi di manutenzione (€ 3.732,63 e € 21.809,81: acc. Il d), Spese noleggio auto aziendali (€ 10.383,29: acc. Il g) e Spese legali (€ 10.508,70: acc. Il h) sono confluite fatture non di competenza dell'esercizio. Per le spese di noleggio il

recupero riguarda l'importo della fattura n.214912 del 27/09/01 relativa all'utilizzo del veicolo per il periodo compreso tra il 30/06/98 e l'11/09/01: è di tutta evidenza come il costo non fosse di competenza dell'esercizio che va dall'1/10/01 al 30/09/02. Anche le Spese legali e di manutenzione non afferiscono all'esercizio di cui trattasi. Chiede la conferma della ripresa.

2.4.3. - Per le Provvigioni agenti esterni (€ 17.716,39: acc. - Il e-) sottolinea che nei casi esaminati dalla G.d.F. manca del tutto la documentazione comprovante l'effettività della prestazione (caso D.E. Plus Marketing o La Medimpex France) ovvero è incerto il contenuto stesso delle prestazioni ricevute (caso Clean Consult Int. SpA) ove tra le parti vi era un contratto di distribuzione e non di agenzia; infine, indica una delle fatture come non di competenza dell'esercizio (caso Biopark srl). Afferma la legittimità della ripresa, che chiede di confermare.

2.4.4. - L'Ufficio nelle controdeduzioni non fa cenno agli altri servizi professionali, per l'importo di € 36.514,99 (inclusi nell'acc. Il i), su cui la C.T.P. non si è pronunciata.

2.5. - Nelle controdeduzioni al quinto motivo (p. 1.5.) l'Ufficio afferma di non condividere la richiesta della società: l'eventuale accoglimento costituirebbe un atteggiamento premiante nei confronti della stessa, poiché l'Ufficio non avrebbe "la possibilità di accertare l'effettività delle perdite dichiarate per l'anno d'imposta 1995/96, tenuto conto del decorso dei termini previsti dall'art. 43 del DPR 600/1973", ponendo l'appellante in posizione di favore nei confronti dell'A.F. 2.6. - Con riguardo alla richiesta avanzata della società (punto 1.6.) di assoggettare all'aliquota del 34% il maggior reddito accertato per l'anno d'imposta 2002 ai fini IRPEG, anziché dell'aliquota del 36% vigente, l'Ufficio osserva che le perdite pregresse hanno già trovato ormai un definitivo impiego negli esercizi successivi al 30/9/2002; assecondare la richiesta della società andrebbe al di là di ogni regola di buon senso e ragionevolezza e, quel che più conta, di ogni previsione normativa in tal senso.

3 - Appello incidentale dell'Ufficio.

3.1. - Con l'appello incidentale, l'Ufficio formula una preliminare eccezione di illegittimità della sentenza, relativa a tutti i punti oggetto dell'appello, per aver i giudici demandato ai Consulenti la valutazione in merito alla effettività dei servizi erogati dal gruppo ed alla congruità dei prezzi addebitati: questioni giuridiche che non potevano considerarsi come oggetto di accertamento tecnico - aziendalistico. Sostiene che la sentenza è illegittima per vizio di motivazione, non avendo i Giudici statuito con autonoma decisione. Nel merito, eccepisce quanto di seguito.

Periodo d'imposta 2002.

3.2. - Il primo motivo si riferisce all'addebito di altri costi € 388.894,00 (acc. Il a): punto sul quale il ricorso è stato accolto (p. 8.1. sent). L'Ufficio rileva che detti costi sono stati addebitati per servizi resi dalla consociata belga Ashland Plastic Europe, divisione della Ashland International Holding, in base a contratto stipulato in data 1/10/1998 (contratto di cost sharing agreement) avente ad oggetto servizi di tre categorie: acquisti centralizzati, gestione crediti e servizi informatici. Sulle fatture erano indicati i costi sostenuti per l'attività svolta dall'Ufficio di Bruxelles e la parte dei costi imputabili ai servizi svolti per la società italiana ed un'ulteriore quota di mark up dell'8%. Tali costi sono stati ritenuti indeducibili ai fini Irpeg ed Irap, per mancanza di documentazione idonea a dimostrare l'obiettivo determinabilità, congruità, effettività ed inerenza. La C.T.P., ha ritenuto deducibili i detti costi facendo proprie le considerazioni dei Consulenti d'ufficio per i quali "in termini generali, le transazioni di cui trattasi soddisfano il requisito dell'effettività (e

inerenza) della prestazione di servizio: esiste un contratto scritto; la documentazione è regolare (fatture emesse); i servizi conferiscono un'utilità alla consociata italiana; non vi è duplicazione degli oneri". Sul punto rileva il difetto di motivazione della sentenza non avendo la Commissione Provinciale espresso il ragionamento logico giuridico idoneo a supportare la decisione. La Commissione avrebbe dovuto esprimere le proprie valutazioni in ordine agli elementi che facevano ritenere l'effettività delle prestazioni. Nel caso in esame non è stata in alcun modo data dimostrazione dell'effettività del servizio. Non sono sufficienti la presenza delle fatture e di un contratto, né la regolarità delle fatture stesse per dimostrare l'effettività del servizio. Come previsto dal rapporto OCSE del 1995, affinché un costo derivante da un contratto di cost sharing agreement sia deducibile è necessario che sia supportato da idonea documentazione fornendo un elenco di informazioni, considerate minimali, che devono essere contenute nell'accordo. Tali costi sono deducibili al verificarsi delle seguenti condizioni: effettività delle prestazioni, congruità del corrispettivo stabilito, correttezza del metodo di ripartizione e ragionevole prospettiva di vantaggio economico per il fruitore; devono, inoltre, essere corredati da una concreta documentabilità dell'attività ricevuta dalla società consociata. Nel caso in specie la società non è stata in grado di fornire alcuna valida documentazione: lo stesso delegato della società dichiarò testualmente "non è possibile riuscire a fornire documentazione riferibile alle attività effettuate. Posso soltanto riferire che si tratta di oneri di struttura sostenuti dalla società holding e relativi all'attività di coordinamento e controllo effettuata dai manager europei della stessa holding, con specifico riguardo alla divisione plastica". La centralizzazione dei servizi, per il settore plastica, fu imposta alla casa madre dai principali fornitori del gruppo al fine di trattare con un unico interlocutore. I verificatori dovettero constatare come la società non fosse in grado di fornire alcuna valida documentazione riguardo all'esistenza ed alla effettività dei servizi di gestione dei crediti resi dalla holding belga, né fu in grado di documentare il criterio di quantificazione dei relativi costi; neppure fu in grado di documentare i costi sostenuti per la licenza del software Movex relativa alla gestione del magazzino. I verificatori, peraltro, avevano rilevato che la società sosteneva costi per servizi del tutto analoghi a quelli previsti dal contratto con la consociata olandese. Infine manca del tutto la prova che le attività fornite dalla filiale belga abbiano comportato un qualche vantaggio economico per la verificata, in termini di minori costi sostenuti, ovvero di maggiori redditi conseguiti. L'Ufficio osserva che la C.T.P. avrebbe dovuto esprimere valutazioni in ordine agli elementi che facevano ritenere l'effettività delle prestazioni; non può assurgere a motivazione la correttezza affermata dai Consulenti. Chiede, sul punto, la riforma della sentenza e la conferma della totale legittimità della ripresa a tassazione.

3.3. - Il secondo motivo riguarda il recupero dei costi per royalties ed assistenza, fatturati da collegate estere per € 305.292,48 costituiti dalle seguenti voci.

3.3.1. - costi per servizi di assistenza tecnica per € 35.544, 34 e di assistenza commerciale per €44.431,46 (parte acc. Il c) per i quali la C.T.P. ha accolto il ricorso (p. 8.4 sent.) con la motivazione: "l'analisi conseguente alla relazione dei CTU porta a ravvisare la effettività e la inerenza. Sul punto si condividono le osservazioni dei CTU. La congruità si ritiene adeguata". L'Ufficio eccepisce l'omessa motivazione essendosi il giudice limitato ad aderire alle conclusioni cui sono pervenuti i Consulenti d'Ufficio senza esprimere una propria valutazione in ordine agli elementi che facevano ravvisare l'effettività, l'inerenza e la congruità. Dalla verifica risulta che la società non aveva mai ricevuto, se non occasionalmente, informazioni tecniche o commerciali dalla Ashland Inc. U.S.A., con cui la verificata aveva concluso un contratto di licenza su alcune opere dell'ingegno per la realizzazione e la vendita dei prodotti della divisione "drew

industrial" contro pagamento di un corrispettivo del 2% delle vendite per assistenza e servizi tecnici e del 2,5% delle vendite per assistenza e servizi commerciali. Invece, i servizi di informazione di natura tecnica e commerciale, come chiarito dal rappresentante della verificata, erano stati forniti dalla olandese Ashland Service BV. Gli stessi C.T.U. avevano affermato di non essere " in grado di esprimere alcuna valutazione di effettività". Quanto alla inerenza i Consulenti hanno acriticamente affermato che "Ashland Inc. (titolare dei diritti immateriali in oggetto) ha onorato l'impegno contrattualmente assunto dando incarico alla consociata olandese di effettuare la materiale erogazione dei servizi riservandosi di regolare i rapporti con quest'ultima in altra sede." Di tutto ciò non è stata data alcuna prova: dell'esistenza dell'accordo tra casa madre e società olandese, nonché dei termini dell'accordo stesso. Chiede la conferma di legittimità della ripresa ex art. 75 TUIR, in mancanza di qualsiasi prova della imputabilità di tali costi all'attività produttiva.

3.3.2. - Costi per Royalties per la parte eccedente il valore normale per € 225.316, 68 (acc. Il c) (le royalties sono state calcolate nella misura del 5% delle vendite di prodotti con livello di purezza elevata e del 10 delle vendite di prodotti con livello elevatissimo di purezza; è stata recuperata la parte che supera il 2% del fatturato) ripresa a tassazione per la quale la C.T.P. ha accolto il ricorso (p. 8.6 sent.) ponendo a base del proprio convincimento questioni relative all'effettività nonché alla congruità dei valori. Infatti la sentenza afferma che" l'effettività non appare contestabile. L'ufficio contesta l'effettivo impiego dei brevetti concessi in licenza dalla Ashland Inc... ; nel p. v. c. della G. d. F. si afferma `non risulta l'esistenza di alcun brevetto industriale utilizzato nel processo produttivo,... che la ricorrente non abbia fornito alcuna prova di tale utilizzo La prova appare essere stata fornita dalla indicazione dei processi produttivi che riguardano, appunto la fabbricazione dei prodotti semiconduttori in cui i brevetti sono inevitabilmente correlati". L'Ufficio obietta che l'effettivo utilizzo del brevetto avrebbe richiesto puntuale prova da parte ricorrente. Tale onere non è stato soddisfatto e la C.T.P. avrebbe dovuto rigettare il ricorso. Relativamente alla congruità dei prezzi, nella sentenza si afferma che le percentuali predeterminate dall'A.F. non appaiono giustificate da alcuna analisi di mercato e che la percentuale applicata appare congrua sia utilizzando il metodo del confronto del prezzo, sia per il fatto che Ashland Italia opera in un settore caratterizzato da alto livello tecnologico in cui si giustifica l'utilizzo di una percentuale più elevata. L'Ufficio obietta che per il tipo di contratto non è idoneo l'utilizzo del metodo del confronto del prezzo. Ricorda inoltre tutte le limitazioni contenute nel contratto, come ad esempio l'intrasferibilità della licenza, la prerogativa riconosciuta al licenziante di sfruttare economicamente i miglioramenti apportati all'invenzione dal licenziatario, la politica dei prezzi fissati a livello centrale, ecc.; infine la circostanza che quel tipo di prodotti non supera il 25% dei prodotti complessivamente venduti dalla Ashland Italia. Circostanze tutte che escludono una speciale valenza economica della cessione tale da giustificare un corrispettivo particolarmente alto. Chiede di riformare la sentenza e confermare il recupero.

3.4. - Il terzo motivo è relativo a recuperi vari in relazione ad accordi di cost sharing agreement per E 1.488.206, 60, (acc. Il m) dei quali la C.T.P., dopo aver affermato di condividere le considerazioni dei Consulenti, ha accolto il ricorso per € 888.455,89 e lo ha rigettato per € 599.750.71 (p. 8. 11 sent.) mancando elementi per determinare le allocazioni dei costi di tre servizi (start up- internal audit - servizi telefonici). In relazione alla parte del ricorso accolta eccepisce il difetto di motivazione non potendo la C.T.P. esimersi da una propria valutazione in ordine agli elementi che facevano ritenere effettivi e congrui i costi sostenuti dalla società; non è dato capire il ragionamento logico - giuridico condotto dalla C.T.P. per ritenere soddisfatti i requisiti dell'effettività ed inerenza. I Consulenti hanno ritenuto "corretto valutare la sostanza aziendalistica delle transazioni, al di là della prassi contabile adottata";

nemmeno loro hanno ritenuto dimostrata l'effettività e la congruità dei costi. Hanno affermato, infatti, che "in termini generali le transazioni di cui trattasi soddisfano il requisito dell'effettività". Alla base di tale asserzione hanno posto i seguenti elementi: presenza di un contratto scritto; fatture emesse; registrazione dei costi e corrispondenza con i pagamenti effettuati; il fatto che si trattasse di servizi e funzioni presenti e necessari in un'impresa; il fatto che Ashland Italia aveva dichiarato che con gli accordi le transazioni si traducevano in benefici ragionevolmente certi anche se non quantificabili in termini economici; non si era riscontrata duplicazione di costi. I Consulenti si sono limitati ad affermare che è stata prodotta documentazione generalmente idonea a dimostrare l'effettività senza però specificare in alcun modo di che documentazione si trattasse. Non è stata data prova che i servizi non venissero svolti nell'interesse esclusivo della capogruppo, così come non è stata data evidenza dei benefici ragionevolmente certi perseguiti dalla Ashland Italia. Per tutti gli esposti motivi chiede la riforma della sentenza nei limiti in cui l'Ufficio resta soccombente.

Periodo d'imposta 2001.

Riguarda tutti i recuperi a tassazione operati con l'avviso di accertamento, il cui ricorso è stato integralmente accolto dalla C.T.P.

3.5. - La ripresa di € 302.561,00 (acc. I a) riguarda l'addebito di costi per servizi resi dalla consociata belga Ashland Plastic Europe, divisione della Ashland International Holding, il cui ricorso è stato accolto (p. 8.2. sent.). Si tratta del medesimo tipo di costi e di relazioni con la consociata belga considerati innanzi per il periodo 2002 per i quali l'Ufficio censura in toto la decisione della sentenza, con le medesime considerazioni svolte innanzi (punto 3.2.). Chiede di riformare la sentenza e di respingere il ricorso.

3.6. - Il secondo motivo riguarda il recupero dei costi per royalties ed assistenza, fatturati da collegate estere per € 507.629,58 (acc. 1 b) costituito dalle seguenti voci.

3.6.1. - Le riprese di € 26.530,00 e di € 33.162,00 riguardanti costi per assistenza servizi tecnici e assistenza commerciale, per le quali il ricorso è stato accolto (p. 8.5 sent.) sono analoghe a quelle relative al periodo 2002 per le quali l'Ufficio censura in toto la decisione per le medesime considerazioni esposte al paragrafo 3.3.1. e chiede di riformare la sentenza e respingere il ricorso. 3.6.2. - La ripresa di 447.937,58 Euro riguardante costi per royalties fatturate da collegata belga per la quale il ricorso è stato accolto (p. 8.7 sent.) è analoga a quella relativa al periodo 2002 per la quale l'Ufficio censura in toto la decisione e chiede di riformare la sentenza e di respingere il ricorso per le medesime le considerazioni esposte innanzi al paragrafo 3.3.2. 3.7. - Il recupero di € 1.329.225,30 (acc. I d) il cui ricorso è stato accolto (p. 8.12 sent.) riguarda Cost Sharing Agreement, per il quale la C.T.P. si limita ad affermare: "Le considerazioni sono simili a quelle del punto che precede (punto 8.11 sent.: n.d.r). Il ricorso va accolto.". L'Ufficio osserva, che il rilievo riguardava una serie di costi sostenuti dalla società per la fruizione di servizi centralizzati prestati dalla Ashland Services B.V. olandese, per la cui deducibilità è richiesta la dimostrazione della utilità delle prestazioni ricevute e del vantaggio. Osserva che la decisione della C.T.P. è da ritenere erronea avendo richiamato il punto 8.11. della sentenza, relativo al periodo 2002 (impugnato al paragrafo 3.4.), che fa riferimento ad importi diversi da quelli propri di tale periodo. Elenca, quindi, distintamente per tipologie i costi facenti parte dei rilievi relativi ai due periodo 2001 e 2002, con le relative sintetiche motivazioni delle riprese. 1 - servizi di contabilità (€11.420, 00 per il 2001 e € 12.076, 52 per il 2002)- Costi per i quali l'Ufficio rilevava la non inerenza in quanto si trattava di costi di

pertinenza della capogruppo. 2 - interessi (€ 278.021, 70 per il 2001 ed € 242.782, 96) - costi non sufficientemente documentati e non oggettivamente determinabili.

3 - start-up (€306.508, 43 per il 2001 ed € 306.508, 43 per il 2002) - tali costi non erano previsti nell'accordo, erano mancanti di documentazione giustificativa della effettività, della inerenza e della corretta quantificazione; l'importo del 2002 comprende costi per € 79.352,30 non di competenza.

4 servizio di assistenza legale (€ 52.139,30 per il 2001 e € 49.590,00 per il 2002) - Costi indeducibili: documentazione generica che non consente di individuare la riconducibilità ad attività della verificata e calcoli effettuati in maniera approssimativa.

5 - servizi informatici (€213.667, 50 per il 2001 e € 204.032, 60 per il 2002) - Costi per tali servizi indeducibili in quanto " non sufficientemente documentati e non oggettivamente determinati".

6 - servizi ambiente, salute, sicurezza (€ 107.745, 70 per il 2001 e € 158.235,10 per il 2002) - Costi non documentati e aleatori nella quantificazione.

7 - costi servizi telefonici (€ 161.443, 60 per il 2001 e € 133.104,00 per il 2002) - Trattasi di costi non previsti contrattualmente scaturenti da un doppio riaddebito con la casa madre statunitense e privi di idonea documentazione.

8 - servizi assistenza human resource (€ 80.897, 70 per il 2001 e € 93.514,20 per il 2002) - Costi indeducibili "privi di documentazione e riferibili ad attività per la quale esiste all'interno della verificata proprio personale addetto al servizio".

9 - servizio Internal audit (€147.425,40 solo per il 2002) - Costi non previsti contrattualmente, non idoneamente giustificati e riferibili ad esigenze di controllo da parte della società olandese, quindi indeducibili.

10 - costi mark up (€109.660, 00 per il 2001 e € 105.412, 71 per il 2002) - Trattasi di costi riferibili a servizi resi alla verificata da parte della società olandese, non rientranti nell'attività tipica del prestatore e quindi indeducibili perché non inerenti.

11 - costi per approvvigionamenti (€ 25.510, 00 per il 2001 e € 32.372 per il 2002) - Costi non sufficientemente documentati e pertanto indeducibili ex art. 75 del TUIR. 12 - aggiustamenti operati non documentati (€ 2.131 per il 2001 e € 3.152 per il 2002) - risultati non documentati e per questo indeducibili.

L'Ufficio chiede in definitiva di riformare la sentenza e di confermare le riprese operate. 4. - Memoria della Società di replica all'appello incidentale.

4.1. - La società sostiene la legittimità della deduzione dei costi oggetto dei recuperi di € 388.894 del periodo 2002- acc. II a - (p. 8.1 sent.) e di € 302.561 del periodo 2001- acc. I a - (p. 8.2 sent.). Controdeduce al primo motivo di appello incidentale (par. 3.2.) rilevando preliminarmente l'infondatezza delle censure mosse dall'Ufficio alla sentenza. Circa il supposto difetto di motivazione rileva che la semplice lettura della decisione smentisce tale presunto difetto: la sentenza presenta un'ampia sezione introduttiva in cui la Commissione Provinciale offre un inquadramento teorico delle fonti e delle regole in materia di transfer pricing e nello specifico, con riferimento ai requisiti di effettività, vantaggiosità e congruità argomenta richiamando le valutazioni dei Consulenti evidenziando i fatti e le ragioni che hanno portato a concludere nel senso della effettività e della congruità, nonché fornendo la posizione della Commissione su come debba essere intesa la condizione della vantaggiosità dei servizi ricevuti. La decisione contiene

perciò l'iter logico seguito dall'Organo Giudicante per giungere al decum. Quanto al requisito dell'effettività del servizio, l'Ufficio ignora la copiosa documentazione prodotta con i ricorsi introduttivi; rileva la contraddittorietà delle affermazioni di controparte, poiché la contestata effettiva erogazione dei servizi alla società è stata riconosciuta dalla G.d.F. nel p.v.c. e dallo stesso Ufficio con l'accertamento in cui si legge "In sintesi è risultato che sono stati forniti dalla società belga servizi di assistenza commerciale sugli acquisti di materie prime, di gestione dei crediti a livello europeo e sono stati addebitati costi relativi all'acquisto da parte della Ashland Int. Holding del programma informatico "movex". Con riguardo alla mancanza di valida dimostrazione del vantaggio economico derivante alla società italiana dai servizi resi dalla consociata, l'Ufficio a supporto delle proprie argomentazioni, fa riferimento a quelle parti delle Direttive OCSE che definiscono i requisiti generali di deducibilità dei riaddebiti infragruppo (tra cui la necessità di un vantaggio economico), ma omette di considerare le parti dello stesso documento (allegato n. 13 ai ricorsi) che nell'individuare quelle tipologie di servizi che comunemente apportano un'utilità ai fini della conduzione dell'impresa consociata destinataria del servizio e che generano costi deducibili affermano al par. 7.14 che "Le altre attività che possono interessare il gruppo nel suo insieme sono quelle centralizzate in seno alla società madre o ad un centro di servizio del gruppo (ad esempio la sede regionale di una società)... In generale, queste possono includere: servizi di carattere amministrativo ... servizi informatici, servizi finanziari; assistenza nel settore produzione acquisti, ecc... Tali attività sono di norma considerati come servizi infragruppo in ragione del fatto che le imprese indipendenti avrebbero pagato per esse o le avrebbero svolte autonomamente". Conclude: la commissione ha correttamente fatto proprie le valutazioni svolte dai Consulenti ed ha confermato la legittimità della deduzione anche in punto di congruità del riaddebito. Per le ragioni esposte l'appello dell'Ufficio è infondato.

4.2.1. - La società, in relazione al punto 3.3.1. e 3.6.1. dell'appello incidentale, sostiene la legittimità della deduzione dei costi per servizi e spese di assistenza commerciali addebitati da Ashland Inc. per i quali è stato accolto il ricorso e l'infondatezza della richiesta dell'Ufficio sul punto (€ 79.975,80 per il periodo d'imposta 2002 p. 8.4 della sentenza ed € 59.692 per il periodo d'imposta 2001 p. 8.5 della sentenza). L'Ufficio lamenta il difetto di motivazione della sentenza sul punto che ha accolto il ricorso e ripropone le argomentazioni dell'avviso secondo cui il costo difetterebbe del requisito dell'inerenza in quanto le prestazioni erano state effettuate da Ashland BV mentre il contratto è stato sottoscritto con Ashland Inc. e le fatture sono state emesse dalla stessa Ashland Inc. Quanto al difetto di motivazione, da una lettura della sentenza nella parte introduttiva e in quella specifica del rilievo risultano pienamente intellegibili le premesse logiche e fattuali su cui si basa il decum. Il difetto di inerenza risulta pretestuoso. Il motivo per cui l'Ufficio nega la deducibilità consiste nel fatto che la Società ha stipulato un contratto di licenza per la realizzazione e la vendita di determinati prodotti con la statunitense Ashland Inc. titolare della licenza, alla quale ha pagato provvigioni in base all'accordo; i servizi di cui trattasi sono stati resi dalla Ashland BV, subsidiary olandese del gruppo, alla quale la società non ha pagato nulla. La G.d.F. ha verificato l'esistenza del contratto, la formale contabilizzazione delle spese, la registrazione delle fatture ed il pagamento delle stesse, la regolarità della transazione con riferimento all'applicazione della disciplina del transfer price relativamente alla prestazione del servizio e l'adeguatezza del corrispettivo pattuito. La controparte Ashland Inc. ha onorato il suo impegno dando incarico alla società olandese di effettuare la materiale erogazione dei servizi; la società italiana ha fruito dei servizi di assistenza tecnica e commerciale, poiché nessuna contestazione è stata sollevata in merito; i servizi

erano inerenti in quanto strumentali alla vendita dei prodotti: è evidente che la verifica della inerenza di un costo si riferisce al servizio o al bene che ha generato il costo. È normale, nell'ambito di un gruppo multinazionale, che determinate funzioni siano centralizzate per regioni (Europa nel caso di specie) e che una sola entità presente nella regione (nel caso di specie la olandese) si occupi della erogazione di detti servizi alle consociate. È normale che il rapporto contrattuale sia intercorso tra la Società capogruppo statunitense in quanto questa era titolare dei diritti immateriali licenziati alla società italiana. I Consulenti non hanno condiviso la asserita mancanza di inerenza. L'Ufficio lamenta, infine, l'assenza di prove circa la sussistenza di un rapporto contrattuale tra la capogruppo statunitense e la subsidiary olandese a disciplina dell'erogazione dei servizi in oggetto. È un principio di economia processuale che le prove si danno per i fatti che hanno rilevanza processuale. L'appello dell'Ufficio deve ritenersi privo di fondamento e la decisione di primo grado deve essere confermata.

4.2.2. - La società, in relazione all'appello incidentale punto 3.3.2 e 3.6.1, sostiene la legittimità della deduzione dei costi per royalties fatturate da Ashland Inc. per la quota ritenuta indeducibile in quanto eccedente il valore normale per la quale è stato accolto il ricorso e la infondatezza della richiesta dell'Ufficio sul punto (€ 225.316,68 per il periodo d'imposta 2002 p. 8.6 della sentenza ed € 447.937,58 per il periodo d'imposta 2001 p. 8.7 della sentenza). Che in base al contratto 1/7/1995 stipulato con la casa madre statunitense, la Società era licenziataria, non in esclusiva, per l'utilizzazione dei dati tecnici per la fabbricazione dei prodotti in licenza e per la vendita degli stessi in Italia ed in tutto il mondo. Aveva concordato di pagare una royalty periodica calcolata sulle vendite con i seguenti tassi percentuali a seconda della categoria di prodotto: - del 5% per i prodotti chimici per l'industria elettronica e dei semiconduttori con un livello di impurità metallica uguale o maggiore di dieci parti per un miliardo (> pp m); - del 10% per gli analoghi prodotti chimici con un livello di impurità minore di dieci parti per un miliardo (< pp m). Come fatto presente alla G.d.F. pagava royalties sia per i prodotti che produceva nei propri stabilimenti sia per i prodotti acquistati dalla casa madre. Quest'ultima categoria di prodotti rappresentava il 25% della totalità dei prodotti venduti. Ricorda che i Consulenti hanno espresso un giudizio di congruità delle royalties calcolate con le percentuali predette in quanto le indicazioni dell'A.F. (circolare n. 32/1980) non appaiono giustificate da alcuna analisi di mercato; il giudizio è stato fatto proprio dalla C.T.P.- L'Ufficio contesta l'effettività dell'utilizzo della licenza e la congruità dei corrispettivi; difende la valutazione fatta in base al tasso del 2% negando si tratti di "un'applicazione teorica di regole astratte contenute in una circolare". Sostiene l'infondatezza dei motivi di appello incidentale e la congruità dei valori pattuiti con varie argomentazioni e riferimenti a concrete situazioni simili. Per le ragioni esposte, conclude ritenendo di aver dimostrato che gli importi addebitati non erano superiori al valore normale e conseguentemente l'illegittimità della ripresa operata per i due periodi di imposta (2001 e 2002).

4.3. - La società espone le proprie deduzioni e considerazioni di seguito riportate in relazione ai costi per servizi vari resi dalla consociata Ashland Services B.V. (€ 1.329.225,30 per il periodo d'imposta 2001 p. 8.12 sent. e € 1.488.206,60 per il periodo d'imposta 2002 p. 8.11 sent.). 4.3.1. - In relazione all'appello incidentale dell'Ufficio (punto 3.7.) avverso la decisione di I° grado che ha accolto il ricorso sul punto relativo al periodo 2001 (p. 8.12 sent) sostiene la sua inammissibilità in quanto non contiene " i motivi specifici dell'impugnazione" richiesti a pena di inammissibilità dall'art. 53 del D. Lgs. n.546/1992. Osserva che l'Ufficio, estrapolato dalla relazione dei Consulenti un

brano contenente un conteggio dell'importo complessivo dei costi ritenuti effettivi e congrui, conclude che "è di tutta evidenza l'erroneità della decisione della C. T. P. relativamente all'accoglimento del ricorso sul punto" senza esprimere alcuna censura o riferimento all'analisi contenuta al riguardo nella decisione appellata. Non individua le specifiche questioni dal cui riesame potrebbe scaturire la riforma della decisione. L'appello manca dei "motivi specifici di impugnazione" che la legge richiede a pena di inammissibilità. Rinvia a quanto espone di seguito in merito alle ragioni (già espresse in 1° grado) a conferma del diritto alla deduzione dei costi di cui trattasi.

4.3.2. - In relazione all'appello incidentale (punto 3.4.) avverso la decisione che ha accolto parzialmente il ricorso relativo al periodo 2002 su 1 punto per € 888.455,89 (p. 8.11 sent) sostiene l'infondatezza dei motivi addotti dall'Ufficio. In merito all'eccezione difetto di motivazione della sentenza osserva che la censura è pretestuosa in quanto la decisione è assolutamente intellegibile sulla base delle considerazioni espresse nella parte introduttiva della sentenza, nella parte dedicata al rilievo e mediante il rinvio alle argomentazioni dei Consulenti: essa contiene completa e analitica descrizione dell'iter logico seguito dal giudice per giungere al decisum. Quanto alle valutazioni dei Consulenti, diversamente da quanto l'Ufficio vuol far credere, osserva che il contratto scritto e la documentazione contabile costituiscono solo una minima parte delle prove documentali prodotte in sede amministrativa e giudiziale. Fa notare che la relazione tecnica è stata emessa "esaminati gli atti e i documenti dei procedimenti tributari riuniti" ovvero sulla base dell'imponente numero di documenti acquisiti al processo ed i Consulenti danno conto dei documenti a cui si riconnettono una serie di conclusioni; l'ufficio ignora la presenza non solo dei documenti acquisiti in sede di verifica, ma anche degli oltre 100 documenti allegati ai ricorsi introduttivi (che elenca); affermare che le valutazioni espresse dai Consulenti circa l'effettività e l'inerenza (id est: vantaggiosità) dei servizi sarebbero sprovviste di fondamento probatorio è pretestuoso. La singolare posizione dell'Ufficio secondo cui condizione di deducibilità degli addebiti per servizi infragruppo sarebbe "un vantaggio concretamente quantificabile e dimostrabile sotto il profilo documentale in termini di minori costi o di maggior reddito conseguito con precisa relazione causa - effetto " è stata già espressa; in merito ad essa ricorda che il giudice di prime cure ha affermato che un'analisi di vantaggiosità "non può essere valutata se non con un criterio di potenziale vantaggiosità ex ante dovendosi escludere che la vantaggiosità dello svolgimento della funzione possa essere valutata dalla amministrazione finanziaria con riferimento al risultato." Quella posizione dell'Ufficio non solo è arbitraria e destituita di qualsiasi fondamento normativo, ma è in palese contrasto con le Direttive OCSE e con le posizioni dello stesso Ministero delle Finanze. Le prime richiedono che i costi, ai fini della loro deducibilità, apportino un vantaggio economico e commerciale alla destinataria; la circolare n.32 del 1980 si limita a chiedere una generica utilità conseguita dalla destinataria del servizio.

Espone, quindi, le proprie deduzioni in ordine ai rilievi comuni ai due periodi d'imposta riproposti dall'Ufficio (punto 3.7) con l'appello incidentale, sinteticamente espone nel medesimo ordine.

1 - servizi di contabilità (€11.420, 00 per il 2001 e €12.076, 52 per il 2002)- Fa presente che la società olandese ha riaddebitato alla società italiana costi relativi al detto servizio di € 909.203 nel periodo d'imposta 2001 ed € 845.723 nel periodo 2002. La G.d.F. ha riconosciuto la "evidente connessione funzionale tra il servizio prestato ed una marginale utilità per la fruitrice". Si è astenuta dal contestare detto costo, fatta eccezione per gli importi di € 11.420 ed € 12.076,52 che, secondo la G.d.F., sarebbero riferibili ad attività di reportistica effettuata a favore della casa madre. Nessuna ragione o prova è stata

addotta dall'Ufficio a sostegno di tale affermazione. 2 - interessi (€ 278.021, 70 per il 2001 ed € 242.782, 96) - Si tratta di oneri generali finanziari che Ashland Services BV ha sostenuto per finanziare la propria attività resa a favore delle consociate: sono costi generali che hanno consentito alla stessa di rendere i servizi previsti dall'accordo. È costo essenziale inerente alla prestazione dei servizi alle consociate e alle stesse riaddebitate. Nessuno specifico servizio finanziario è stato reso alla verificata italiana, per cui non è possibile documentare alcunché. Al fine di dimostrare la sussistenza di tale costo fa riferimento al bilancio della società dal quale risulta che l'ammontare del costo stesso coincide con l'ammontare allocato tra tutte le consociate (allegati da 24 a 26 e da 38 a 40 dei ricorsi). Quanto al riparto, gli oneri finanziari venivano aggiunti alle altre spese in maniera proporzionale, in funzione della percentuale di riaddebito. Anche per tale costo risulta evidente la legittimità del comportamento della Società.

3 - start-up (€ 286.587, 90 per il 2001 ed € 306.508, 43 per il 2002)-Fa presente che per l'anno 2001 il ricorso relativo a tali costi è stato accolto; non così per il 2002. La confermata ripresa ha costituito oggetto di appello della società (punto 1.2.) al quale rimanda per le considerazioni del caso.

4- servizio di assistenza legale (€ 52.139, 30 per il 2001 e € 49.590, 00 per il 2002) - La società non disponeva di un dipartimento legale interno; - è stata prodotta ampia documentazione (contratti, consulenze, corrispondenza); - il criterio di imputazione è fondato sulla diretta imputazione di ore lavoro; - la G.d.F. ha quantificato il costo allocabile alla società di € 47.681,50 per il 2001 e di € 39.025 per il 2002: non si comprende perché l'Ufficio disconosce gli interi importi definiti dalla società.

5 - servizi informatici (€ 213.667, 50 per il 2001 e € 204.032, 60 per il 2002) - Il dipartimento di informatica si occupa della implementazione, del mantenimento e del supporto della tecnologia relativa ai computers in generale; fornisce assistenza continuativa a livello di server, hardware, software ed applicazioni varie e si occupa di addestrare i dipendenti all'utilizzo delle tecnologie di cui dispone il gruppo. È stata allegata documentazione a titolo meramente esemplificativo della tipologia dei servizi resi. L'effettività delle prestazioni è evidente se si pensa al complesso sistema computeristico della società che dispone di 125 personal computer (numero, questo, riscontrato dalla G.d.F.) e agli investimenti in software, manutenzione e personale dedicati necessari per la gestione di un simile sistema. Rileva l'assenza di costi sostenuti direttamente dalla società (solo una spesa irrisoria per 3.650 euro nel periodo 2002). Il criterio di imputazione dei costi è fondato sul numero di personal computers delle società aderenti all'accordo. Risultano soddisfatti tutti i requisiti di deducibilità. Segnala, infine, che secondo la G.d.F. (fogli 159/160) gli importi allocabili alla società sarebbero superiori a quelli esposti dalla società per i due periodi d'imposta, per un ammontare di circa 210.000 Euro. L'Ufficio pretende di disconoscere l'intera posta per una affermata approssimatività dei calcoli.

6 - servizi ambiente, salute, sicurezza (E 107.745, 70 per il 2001 e € 158.235,10 per il 2002) - I servizi sono stati resi come risulta dai documenti allegati "a mero titolo esemplificativo"; - il costo complessivo veniva ripartito in funzione delle ore lavoro riconducibili ad ognuna delle società aderenti. Il criterio non è per nulla aleatorio.

7 - costi servizi telefonici (E 161.443, 60 per il 2001 e € 133.104, 00 per il 2002) - Le argomentazioni della società sono riportate nell'appello (par. 1.2. sub B).

8 - servizi assistenza human resource (€ 80.897,70 per il 2001 e € 93.514,20 per il 2002). Il dipartimento fornisce assistenza a tutte le società del gruppo, per tutte le aree

affidenti la gestione delle risorse umane: rapporti con i dipendenti, piani salariali, piani di incentivazione, ecc.; fornisce linee guida cui tutti i dipendenti debbono attenersi. È stata allegata ai due ricorsi documentazione che esemplifica la tipologia di prestazioni rese. E' privo di fondamento il rilievo relativo alla duplicazione di servizi. La società aveva alle proprie dipendenze una media di 170 persone e due soli dipendenti provvedevano alle incombenze amministrative più spicciole ed a comunicare i dati necessari allo studio di consulenza incaricato della predisposizione delle buste paga. Prestazioni ricadenti nel medesimo ambito possono porsi su livelli diversi e non determinare una duplicazione di servizi. Anche per tali costi sussistono le condizioni richieste dalla normativa fiscale a sostegno della piena deducibilità.

9 - servizio Internal audit (€ 147.425, 40 solo per il 2002) - Le argomentazioni della società sono riportate nell'appello (par. 1.2. sub A).

10 - costi mark up (€109.660, 00 per il 2001 e € 105.412, 71 per il 2002) - La Ashland Services BV è un centro di servizi esclusivo per le società del gruppo. Tutte le spese sostenute erano riferibili ai servizi resi a dette società e venivano ad esse riaddebitate con una maggiorazione del 5% (il markup previsto contrattualmente). La posizione dell'Ufficio deriva, probabilmente, dalla erronea affermazione della G.d.F. che la società olandese sarebbe una holding finanziaria. Ciò non è vero in quanto la società non detiene alcuna partecipazione e tale circostanza è riscontrabile dall'esame del bilancio allegato ai ricorsi. Le sue prestazioni sono ad esclusivo beneficio delle consociate europee del gruppo e ciò rende giustificabile l'applicazione di un mark-up come espressamente riconosciuto dall'A.F. nella nota circolare del 1980.

11- costi per approvvigionamenti (€ 25.510, 00 per il 2001 e € 32.372, 00 per il 2002) - Fa presente che tali servizi erano resi da una sola persona per tutte le consociate, consistenti in attività di supporto e di consulenza in merito all'acquisto di materie prime. Il costo era ripartito tra le società europee sulla base dell'incidenza del fatturato di ciascuna di esse sul fatturato totale. Contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio, secondo cui il costo non sarebbe sufficientemente documentato, il costo è stato effettivamente sostenuto dalla BV e correttamente ripartito secondo un criterio ragionevole (rinvia alla prassi ministeriale e ai documenti OCSE).

12 - aggiustamenti operati non documentati (€ 2.131 per il 2001 e € 3.152 per il 2002) - Si tratta di una rettifica relativa ad un aggiustamento in bilancio. La società ha rilevato la totale mancanza di motivazione circa la rettifica.

La Società chiede in definitiva di riformare la sentenza e di accogliere i ricorsi relativi a tutte le anzidette riprese.

MOTIVI DELLA DECISIONE

5 - Premessa.

La problematica prevalente nel presente contenzioso riguarda quella tipica dei prezzi di trasferimento relativi ad operazioni tra imprese residenti in diversi Paesi appartenenti al medesimo gruppo (transfer pricing). Tra le varie consociate sono stati posti in essere accordi finalizzati alla regolamentazione delle operazioni di riaddebito dei costi per i servizi infragruppo (detti anche costsharing agreement). Va subito evidenziato che per questa particolare forma di accordo non esisteva negli anni in discussione una specifica disciplina fiscale. La disciplina di riferimento è costituita dagli articoli 9 e 110 (già 75) del DPR n.917/1986 (T.U.I.R.) dalle indicazioni contenute nel Rapporto O.C.S.E.

1997 continuamente aggiornate nonché dalle disposizioni contenute nelle circolari del Ministero delle Finanze n. 32 del 22/09/1980, n. 42 del 1981 e n. 98 del 2000.

Le Linee guida dell'OCSE (del 27 giugno 2000) in materia di fiscalità, sottolineano, in particolare, che le imprese dovrebbero conformarsi alle leggi ed alle regolamentazioni fiscali di tutti i Paesi in cui operano e dovrebbero compiere ogni possibile sforzo per agire in conformità con la lettera e con lo spirito di tali leggi e regolamentazioni. Per questo i costi sostenuti da un'impresa nazionale per la fruizione di servizi infra - gruppo, ai fini della deducibilità, debbono essere dotati dei requisiti richiesti dalla normativa tributaria nazionale per qualsiasi componente negativa di reddito tra i quali: l'inerenza, secondo il disposto dell'articolo 75, comma 5, del T.U.I.R (ora art. 109, c.5); competenza, certezza e oggettiva determinabilità dell'onere sostenuto, secondo il disposto dell'art. 75, comma 1, del T.U.I.R (ora art. 109 comma 1). Ciò comporta, in particolare, sia l'obbligo della comunicazione alle Autorità competenti delle informazioni necessarie per il corretto accertamento delle imposte applicabili alle singole attività, sia l'obbligo di conformarsi ai principi della libera concorrenza nelle pratiche dei prezzi di trasferimento. Alla richiamata disciplina il Collegio intende fare riferimento.

La Commissione, considerato il vario ordine seguito dalle parti per esporre le proprie argomentazioni sui punti in contestazione, ritiene opportuno esaminare le domande e le eccezioni con riferimento alle diverse riprese come si susseguono negli avvisi di accertamento, ad iniziare da quello relativo all'anno d'imposta 2002.

5.1. - Ripresa di € 388.894,00 (acc. Il a) relativa all'addebito di costi per la fruizione di servizi centralizzati prestati dalla consociata belga Ashland International Holding, recuperati a tassazione perché non sufficientemente documentati, indeducibili ex art. 75, c. 1 TUIR. La C.T.P. (p.8.1 sent.): la Commissione provinciale, condividendo la valutazione effettuata dai Consulenti Tecnici d'Ufficio ha accolto il ricorso. Quanto alla mancanza di motivazione della sentenza, eccezione sollevata dall'Ufficio con l'appello incidentale (punto 3.2), si osserva che la decisione sul punto è sostenuta dal preliminare inquadramento teorico delle fonti e delle regole in materia di transfer pricing e, nello specifico, con riferimento ai requisiti di deducibilità (effettività, vantaggiosità e congruità), dal richiamo alle valutazioni ed alle argomentazioni dei Consulenti, nonché da considerazioni proprie dei Giudici; è presente, pertanto, l'iter logico seguito per giungere al decum. Quanto alla effettività delle prestazioni è lo stesso Ufficio ad affermare, nell'accertamento, che "dal controllo è risultato che sono stati forniti dalla società belga i servizi" di cui trattasi; la stessa circostanza è, inoltre, riportata dalla G.d.F. nel p.v.c. , come rilevato dalla società nella "memoria di replica all'appello incidentale" (punto 4.1.). Quanto alla vantaggiosità e congruità, non può essere ignorata la Direttiva dell'OCSE cui lo stesso Ufficio si richiama, che al paragrafo 7.14 individua "le altre attività che possono interessare il gruppo nel suo insieme " che apportano un'utilità alla consociata destinataria del servizio e che generano costi deducibili, tra le quali sono comprese le attività costituenti i servizi centralizzati oggetto del presente accertamento (acquisti di materie prime, di gestione dei crediti a livello europeo e programma informatico "movex").

L'appello incidentale dell'Ufficio non può, pertanto, considerarsi fondato e deve essere respinto.

5.2.- La posta di € 1.855.186,41 (acc. Il b.) (spese di vendita per € 1.747.985,77; spese diverse € 71.877,30 + € 11.730,34; spese per servizi professionali per € 23.593,00): riguarda costi per prestazioni rese dalle consociate europee riferite a prestito o utilizzo di

personale delle società estere per servizi di assistenza tecnica e commerciale. Il recupero è motivato dai seguenti elementi:

- 1) gli accordi in forma scritta sono stati reperiti solo per due società;
- 2) sulle fatture i servizi sono indicati in maniera generica;
- 3) non è stata fornita alcuna documentazione atta a verificare l'effettività delle prestazioni ricevute, la loro quantificazione ed i criteri di riaddebito. La C.T.P. (p.8.3 sent.) non ha aderito alla valutazione effettuata dai Consulenti i quali, non condividendo le considerazioni espresse dai verificatori, per ovviare alla rilevata grave carenza di documentazione, hanno manifestato il loro parere in base a valutazioni non suffragate da prove documentali; ha rilevato, come chiarito nel p.v.c, che la società "non fornì alcun documento dal quale potesse desumersi la veridicità dei rapporti e l'effettività delle prestazioni ricevute (dalle consociate europee), né alcuna spiegazione riguardo ai criteri di riaddebito delle spese"; non ha fatto propria la valutazione dei Consulenti, riguardante la "congruità dei prezzi", poiché erano altri gli elementi essenziali richiesti per la deducibilità, cioè a dire la prova della "effettività delle prestazioni fornite dalle consociate" e della "veridicità dei rapporti"; non ha accolto il ricorso ed ha confermato la ripresa dell'intero importo.

Le argomentazioni svolte dalla società con l'appello (punto 1.1.) si soffermano su aspetti diversi dalle ragioni dei rilievi dell'Ufficio e dalle motivazioni della sentenza che attengono alla effettività delle prestazioni ricevute, alla loro quantificazione ed ai criteri di riaddebito. Il Collegio ritiene fondata la decisione di primo grado sul punto poiché, diversamente dall'assunto dei Consulenti, la presenza delle fatture, la loro contabilizzazione ed il loro pagamento non costituiscono elementi di prova della veridicità delle prestazioni ricevute dalla società, trattandosi di transazioni all'interno della stessa entità soggettiva (gruppo societario) e non tra soggetti indipendenti. La decisione di primo grado risulta motivata; l'appello della Società non è fondato e deve essere respinto con conseguente conferma della ripresa.

5.3.- Ripresa di € 305.292,48 (acc. Il c) (per servizi assistenza € 35.544,34, spese assistenza commerciali € 44.431,46, royalties per € 225.316,68): costi per la fruizione di servizi centralizzati prestati dalla consociata belga, ripresi a tassazione in quanto eccedenti il valore normale determinato ex artt 9 e 76 comma 5 TUIR.

La C.T.P. ha accolto il ricorso per i servizi di assistenza per € 79.975,80 (p.8.4 sent.) e per royalties per € 225.316,68 (p.8.6 sent); l'Ufficio ha proposto appello incidentale relativamente ai servizi di assistenza (punto 3.3.1) e per le royalties (punto 3.3.2); le repliche della società sono al punto 4.2.1 per i servizi di assistenza e al 4.2.2 per le royalties.

5.11.- In merito ai costi per servizi di assistenza, tecnici e commerciali il Collegio osserva che l'eccezione di difetto di motivazione sollevata dall'Ufficio non è fondata risultando dalla lettura della sentenza l'iter logico seguito e le ragioni che sostengono il decisum, sia pure per relationem rispetto alle argomentazioni svolte dai Consulenti d'Ufficio. L'effettiva erogazione dei servizi risulta sussistente dagli accertamenti compiuti dalla G.d.F.; i compensi corrisposti risultano corrispondenti alle clausole contrattuali e la spesa è inerente in quanto i servizi prestati erano strumentali alla vendita dei prodotti. Non ha rilevanza che la prestazione dei servizi oggetto del contratto stipulato con la Ashland International Holding, capogruppo statunitense, sia stata fornita da una società del gruppo, trattandosi della società all'uopo incaricata per motivi organizzativi propri del gruppo. La disciplina dei rapporti tra capogruppo e società subsidiary restano

estranei al contenzioso in oggetto. L'appello dell'Ufficio non è fondato e l'accoglimento del ricorso sul punto deve essere confermato per l'importo di € 79.975,80.

5.12.- In merito alle royalties, (licenza per la produzione e commercializzazione dei prodotti) per cui risulta recuperata la parte eccedente il canone del 2% ritenuto normale, il Collegio condivide le argomentazioni e le considerazioni svolte dal Giudice di primo grado circa la misura del canone percentuale di royalty applicata, trattandosi di un settore di livello tecnologico elevato, più alto di quello ritenuto normale dalla circolare n. 32 del 22/9/80, la quale precisa che "le caratteristiche di ciascuna transazione possono giustificare la pattuizione di tassi diversi" e che il riferimento agli indici segnalati "costituisce un valido dato iniziale per l'accertamento del valore normale". Il Collegio ritiene, tuttavia, che essa in tale misura sia dovuta unicamente per i prodotti che la Ashland Italia produceva nei propri stabilimenti, atteso che solo per quelli ha utilizzato i dati tecnici concessi in licenza per la produzione; non così per i prodotti acquistati dalla Ashland Inc. , per la produzione dei quali gli stessi dati tecnici erano stati utilizzati direttamente dalla titolare ed il corrispondente valore è già incluso nel prezzo dei prodotti. La società nella memoria ha ricordato di aver fatto presente alla G. d. F. che "pagava royalties sia per i prodotti che produceva nei propri stabilimenti, sia per i prodotti acquistati dalla Ashland Inc. Quest'ultima categoria di prodotti rappresentava solo il 25% della totalità dei prodotti venduti". Pertanto il recupero di cui trattasi (differenza rispetto al valore normale del canone) è fondato limitatamente alla misura di un quarto (25%) della totalità dei prodotti venduti, risultando sufficiente la misura del 2% ritenuta normale. Per i prodotti acquistati dalla Ashland Inc. titolare della licenza, la licenza riguarda la sola commercializzazione dei materiali. L'appello incidentale dell'Ufficio va, pertanto, parzialmente accolto: la ripresa è confermata per € 56.329,00 (25% di €225.316,68) ed il ricorso è accolto per € 168.987,68.

5.4. - Ripresa di € 25.542,44 (3.732,63+21.809,81) (acc. Il d) costi di manutenzione non di competenza, indeducibili ex art. 75 TUIR. Su questa ripresa non vi è stata pronuncia della C.T.P.; vi è l'appello della società (punto 1.4.2) e l'Ufficio ha presentato controdeduzioni (punto 2.4.2). La società chiede di considerare legittima, ex art. 75 comma 1 TUIR nel testo all'epoca vigente, la deduzione operata nel periodo 2002 per aver ricevuto le fatture di cui trattasi dopo la chiusura dell'esercizio precedente e delle quali non poteva autonomamente determinare il costo. Considerato che la ripresa comprende l'importo di 8 fatture con date del 24, 28 e 30 settembre 2001 relative a servizi di manutenzione di vario genere, delle quali la società non poteva determinare "in modo obiettivo l'ammontare", si ritiene applicabile il disposto dell'art. 75 comma 1 ultimo periodo, nel testo all'epoca vigente. Sul punto il ricorso va quindi accolto.

5.5.- Ripresa di € 17.716,39 (acc. Il e) - provvigione agenti esterni: costi vari privi di idonea documentazione; indeducibili ex art. 75 TUIR. Su questa ripresa non vi è stata pronuncia della C.T.P.; vi è l'appello della società (punto 1.4.3) e vi sono controdeduzioni dell'Ufficio (punto 2.4.3). Il Collegio rileva che, in relazione alle fatture riguardanti le provvigioni alla Clean Consult International S.p.A per un totale di €13.143,84 (fg. 76 del p.v.c.) la verificata e la predetta società "agiscono come mandante e agente nei contratti di agenzia, pur non essendo mai stato stipulato un simile contratto". I verificatori hanno rilevato che tali fatture non sono riconducibili al contratto di distribuzione e quindi idonee a determinare oggettivamente le spese per le seguenti ragioni: recano quale oggetto della prestazione la generica dicitura "provvigioni"; non è stato fornito alcun documento giustificativo; non è possibile determinare l'eventuale attività di agenzia/rappresentanza. Atteso che i componenti negativi di reddito per poter essere considerati, devono essere "determinati o oggettivamente determinabili"

nell'ammontare, poiché non risulta provata la sussistenza di questi ultimi essenziali requisiti, il costo non è deducibile e deve ritenersi legittimo il recupero del relativo importo. Analoghe considerazioni valgono per i pagamenti a favore di Medimpez France per £ 336 e D.E. Plus Marketing per £ 3.616,70, privi di documentazione ed infine per la fattura Biopack srl di € 619,85 emessa nel settembre 2001 di competenza di altro esercizio, per la quale valgono le considerazioni prima esposte. Nel complesso la ripresa di € 17.716,39 deve essere confermata.

5.6.- Ripresa di € 65.869,27 spese di carburante (acc. Il f): costi vari privi di idonea documentazione indeducibili ex art. 75 TUIR. Manca la pronuncia della C.T.P. sul punto. Considerato quanto rappresentato dalla società (appello: punto 1.4.1) e dall'Ufficio (deduzioni: punto 2.4.1), si osserva che la spesa, di carburante quale costo relativo alla acquisizione di un bene per l'esercizio d'impresa è cosa ben diversa dalla indennità chilometrica riconosciuta al dipendente. Nel caso in esame si tratta della corresponsione di una indennità chilometrica calcolata applicando "una determinata tariffa", in base ad accordi contrattuali e tale indennità è costituisce un'entità diversa rispetto al costo di acquisto del carburante. La disposizione richiamata dalla Società, contenuta nella circolare n. 326 del 1997, che consente i rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica "sulla base di idonea documentazione" riguarda la disciplina dell'IRPEF relativa alla retribuzione del personale dipendente. La idonea documentazione, in alternativa alla scheda carburante, è da individuare in una delle modalità indicate nella circolare n.205 del 12/08/1998 del Ministero delle Finanze richiamata dall'Ufficio. La scheda carburante non è necessaria solo per la detrazione dell'IVA, che la società non ha detratto, ma essa è "utilizzabile dai soggetti d'imposta ai fini della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto e della giustificazione dell'acquisto medesimo agli effetti dell'imposizione diretta." (cfr. circ. n. 205/1998). Il ricorso della società sul punto non può essere accolto e la ripresa di £ 65.869,27 deve essere confermata.

5.7. - Ripresa di £ 10.383,29 (acc. Il g): spese di noleggio auto aziendali, non di competenza, indeducibili ex art. 75 TUIR. Manca la pronuncia della C.T.P. sul punto; vi è l'appello della società (punto 1.4.2.) e vi sono controdeduzioni dell'Ufficio (punto 2.4.2.). La richiesta della società di considerare legittima, ex art. 75 comma 1 TUIR nel testo all'epoca vigente, la deduzione operata nel periodo 2002 per aver ricevuto la fattura dopo la chiusura dell'esercizio precedente, tardi per includere il relativo importo tra i costi del periodo 2001, con riferimento ad un costo non determinabile, non può essere accolta, considerato, come rilevato dall'Ufficio, che la fattura di cui trattasi (n.214912 del 27/09/01) si riferisce all'utilizzo del veicolo per il periodo dal 30/06/98 all'11/09/01: è evidente come il costo non fosse di competenza dell'esercizio 2002. La ripresa va confermata.

5.8. - Ripresa di € 10.508,70 (acc. Il h) per spese legali: trattasi di fatture e parcelle riferite a prestazioni rese in precedenti periodi d'imposta, indeducibili ex art. 75 TUIR. Manca la pronuncia della C.T.P. sul punto; vi è l'appello della società (punto 1.4.2) e vi sono le controdeduzioni dell'Ufficio (punto 2.4.2). La società chiede di considerare legittima, ex art. 75 comma 1 TUIR nel testo all'epoca vigente, la deduzione operata nel periodo 2002 per aver ricevuto le fatture di cui trattasi dopo la chiusura dell'esercizio precedente e riferendosi le deduzioni a prestazioni delle quali non poteva autonomamente determinare il costo. La ripresa comprende l'importo di tre distinte fatture: del 20/9/2001 di £ 2.117,47 riguardante onorario a notaio relativo a "verbale di assemblea in data 28 marzo 2001"; del 30.11.2000 di £ 7.708,86; del 4/7/2002 di € 682,37. Considerato che l'importo delle prime due fatture era ben noto o conoscibile dalla società prima della chiusura del

precedente esercizio, la richiesta non può essere accolta; l'imputazione della terza all'esercizio è regolare. L'appello della società è accolto limitatamente a quest'ultimo importo di € 682,37; la ripresa è confermata per l'importo di € 9.826,33.

5.9. - Ripresa di € 68.143,70 (24.824,92 + 25.143,09 + 16.996,04 + 1.179,65) (acc. Il i) costi per altri servizi professionali, recuperati con varie motivazioni. La C.T.P. (p. 8.8 e 8.9 sent.) ha rigettato il ricorso relativamente ad alcune voci della ripresa ammontanti ad £ 31.628,71; non si è pronunciato sulle rimanenti riprese. Il Collegio, considerato quanto rappresentato dalla società con l'appello (punti 1.3. e 1.4.4) e le deduzioni dell'Ufficio (punto 2.4.4) osserva: la fattura n. 149 del 10.10.2001 della ditta Instruments Global Services di £ 2.800,00 reca come causale "consulenza analisi di mercato"; le fatture della ditta Ge. De Ma. n.3/2001 e nn. 1,2,3/2002 per complessivi € 9.148,09, recano per causale "consulenza"; con entrambe le ditte non è stato stipulato alcun accordo scritto per svolgere ricerche ed i risultati delle stesse sarebbero stati comunicati verbalmente (fg. 101-102 p.v.c.). La società per esse non ha esibito alcuna documentazione valida a provare l'obiettivo determinabilità delle prestazioni ottenute e la congruità dei costi, requisiti richiesti per annoverare la spesa tra le componenti negative del reddito. Non può essere compreso tra le componenti negative l'accantonamento di E 13.195,00 per far fronte alla spesa nei confronti della ditta "MCG Marca Consulting Group srl", poiché quale documentazione è stata esibita solo la fattura n. 227 del 28.10.2002 e pertanto non di competenza; non di competenza risultano anche le fatture varie dell'importo di € 11.372,00. L'appello della società non può essere accolto; la ripresa va confermata per l'intero importo di € 68.143,70.

5.10. - Ripresa di € 26.733,19 (acc. 2 1) spese di pubblicità, costi non inerenti indeducibili ex art. 75 TUIR. La C.T.P. (p. 8.10 sent.) ha rigettato sul punto il ricorso e confermata la ripresa. La società non ha sollevato eccezioni e la ripresa rimane confermata.

5.11. - Ripresa di € 1.488.206,60 (acc. Il m): accordi di cost sharing agreements con Ashland Service B.V., recuperati perché ritenuti non deducibili in quanto non idoneamente documentati ed in parte non di competenza per complessivi € 1.488.206,60. La C.T.P.(p. 8 11 sent.), condivise le considerazioni dei Consulenti che, in seguito ad una complessa analisi della documentazione riguardante i diversi servizi, hanno ritenuto non deducibile una parte dei costi relativi ai servizi telefonici, internal audit e start-up per i quali mancano elementi (e la carenza di prova è addebitabile alla ricorrente) per valutare la congruità, i cui valori indeducibili sono pari a € 599.750,71 (133.104,00 + 6.655,20 + 147.425,42 + 7.371,27 + 290.661,73 + 14.533,09) e la cui ripresa a tassazione è stata confermata; ha accolto il ricorso per € 888.455,89. Considerato l'appello della società in merito alla predetta decisione (punto 1.2.), alle controdeduzioni dell'Ufficio (punto 2.2.) all'appello incidentale sulla medesima decisione (punto 3.4.) e all'appello incidentale per le analoghe riprese del periodo d'imposta 2001 (punto 3.7.) ed a quant'altro dedotto con la memoria della società (punto 4.3.2. e punto 4.4.); considerato, peraltro, che le riprese di cui trattasi comprendono diverse tipologie di costi da analizzare distintamente, riguardanti le transazioni poste in essere in base al "Contratto di distribuzione dei costi" stipulato con la Ashland Services B.V. il 16 marzo 1998, il Collegio ritiene opportuno richiamare l'articolo 2.5 del detto contratto dove è stabilito "SSC (ossia Ashland Services B.V.) terrà una contabilità completa ed esatta unitamente alla necessaria documentazione in modo da permettere l'assoluto accertamento nei dettagli dei costi che la società deve rimborsare in virtù del presente contratto"; ritiene inoltre di esaminare ciascuna di dette categorie di costi con separato riferimento ai due periodi d'imposta.

1 - servizi di contabilità (€11.420, 00 per il 2001 e €12.076, 52 per il 2002)

Atteso il disconoscimento dei soli predetti importi ritenuti "di stretta pertinenza della capogruppo" senza fornire alcuna giustificazione da parte dell'Ufficio, si accoglie il ricorso per carenza di motivazione della ripresa.

2 - - interessi(€110.675, 77 per il 2001 ed € 242.782,96).- Le argomentazioni svolte dalla Società di tipo meramente teorico ed il richiamo del bilancio della consociata per dimostrare la sussistenza di tali costi e degli allegati ai ricorsi (da 24 a 26 e da 38 a 40) non costituiscono documenti idonei a giustificare l'addebito ed a superare la carenza rilevata dai verificatori circa la riconducibilità e l'inerenza di tali costi alla verificata. Si tratta di interessi genericamente previsti da contratto, relativi ad oneri finanziari calcolati sui costi, dei quali non è stata fornita prova circa il reale versamento. Il ricorso sul punto deve essere respinto.

3 - start-up € 306.508, 43 per il 2001 ed € 306.508, 43 per il 2002. - I costi di start-up ammortizzati dalla holding olandese non risultano indicati nell'accordo di cost sharing agreements ; per essi non è stata fornita alcuna documentazione relativa alla quantificazione e la verificata non ha fornito alcun documento di prova circa il loro effettivo esborso; il prospetto unito al ricorso come allegato n. 58, richiamato dalla Società con l'appello (punto 1.2.) espone con semplici cifre l'importo dei costi del 1997 e di quelli del 1998 per un totale di £ 11.182.427,76 importo quest'ultimo ripartito in 5 annualità di £ 2.236.483,00 da ammortizzare negli anni dal 1999 al 2003. Detto prospetto, salva l'intestazione Ashland Services B.V., è privo di ogni riferimento concreto e specifico e come tale non costituisce documento di prova non contenendo neppure una semplice indicazione con riguardo alla natura dei costi che si intendono ammortizzare. L'appello della Società deve essere pertanto respinto e le riprese devono essere confermate.

4 - servizio di assistenza legale (€52.139, 30 per il 2001 ed E 49.590, 00 per il 2002).

L'Ufficio ha operato la ripresa in quanto il rappresentante della Società ha dichiarato che "non è possibile riuscire a fornire documentazione riferita ad ogni attività effettuata dal dipartimento legale nei confronti della verificata" ed anche perché la Società usufruiva di propri consulenti. Atteso che i costi allocati dalla Ashland Services BN erano quantificati in base alle ore/lavoro riconducibili ad ognuna delle società aderenti all'accordo e che le ore imputate alla verificata comprendevano ore dirette ed ore indirette che riguardavano l'intero gruppo, la documentazione esibita in sede di verifica non permette l'assoluto accertamento nei dettagli dei costi che la società deve rimborsare in virtù del... contratto " come stabilito dall'art. 2.5 innanzi ricordato: tuttavia, atteso che i verificatori avevano individuato il numero di ore di diretta imputazione alla verificata, si ritiene legittimo il riconoscimento delle quote addebitate limitatamente a: 148 ore per il 2002 cui corrisponde l'importo di € 14.331,93 ed 86 ore per il 2001 per un importo di € 12.271,00. I ricorsi sul punto sono accolti nei limiti dei predetti importi e le riprese confermate per la differenza. 5 - Servizi informatici(€ 213.667, 50 per il 2001 e € 204.032, 60 per il 2002)- Il mantenimento efficiente ed il corretto utilizzo del complesso di strumenti informatici (P.C.) di cui la società disponeva esigeva un servizio di assistenza specifica continua. La indispensabilità di tale servizio di assistenza continua assicura la effettività di quello reso da parte dell'apposito Dipartimento di Ashland Services BV. In merito alla quantificazione dei costi, appare valido il criterio del riparto in proporzione al numero di P.C. di ciascuna consociata aderente all'accordo (125 della verificata; 1035 il numero complessivo) e degli importi calcolati dalla società, che risulterebbero inferiori a quelli ritenuti imputabili da parte della G.d.F. .11 ricorso sul punto deve essere accolto.

6 - servizi ambiente, salute, sicurezza(€ 107.745, 70 per il 2001 e € 158.235,10 per il 2002)- La documentazione dei costi non può avvenire a titolo esemplificativo; la validità del criterio di riparto senza la documentazione dei costi complessivamente sopportati e delle ore riconducibili alla verificata non giustificano la spesa sostenuta. I ricorsi debbono essere respinti.

7 - costi servizi telefonici (€ 161.443, 60 per il 2001 e € 133.104,00 per il 2002) - Trattasi di costi non previsti contrattualmente, scaturenti anche da un doppio riaddebito con la casa madre statunitense e privi di idonea documentazione, in relazione alla quale la Società con l'appello (punto 1.2.) sostiene di poter documentare i costi complessivi del servizio allegando "alcuni esempi di

fatture" per il fatto che il riaddebito dei costi sarebbe avvenuto sulla base di un criterio oggettivo, corretto e idoneo a sintetizzare il consumo delle relative risorse in capo ad ogni consociata. L'appello non è fondato, in quanto il criterio oggettivo in sé correttamente utilizzato non assicura la congruità dell'accollo se non è comprovato l'ammontare dei costi sostenuti per il servizio comune. L'appello deve essere respinto e la ripresa confermata.

8 - serv. Assistenza human resource (€ 80.897, 70 per il 2001 e € 93.514,20 per il 2002). Si prende atto che la verificata aveva alle proprie dipendenze due unità che si occupavano degli aspetti amministrativi e retributivi dei circa 170 dipendenti e che si avvaleva di consulenti del lavoro sostenendo significativi costi. La società sostiene che il dipartimento olandese, composto da quattro persone, fornisce assistenza e consulenza continuativa a tutte le società del gruppo in tutte le aree afferenti la gestione delle risorse umane: rapporti coi dipendenti, piani salariali, piani incentivanti, percorsi di carriera etc.. In aggiunta fornisce linee guida comuni cui tutti i dipendenti devono attenersi in costanza del rapporto di lavoro con le società del gruppo". Per provare la effettività dei servizi resi la Società fa riferimento agli allegati n. 38 e 51 ai ricorsi e per confutare il rilievo in tema di duplicazione dei servizi ha richiamato il principio secondo cui prestazioni ricadenti nel medesimo ambito ben possono porsi su livelli diversi senza determinare una duplicazione. Pur riconoscendo per valido detto principio non risulta provato quale sia stato, in concreto, il servizio prestato dalla consociata olandese nell'ambito delle risorse umane, nei periodi in esame. L'allegato n. 38 richiamato non contiene nulla che riguardi il servizio di cui trattasi; l'allegato n. 51 è costituito da un documento, datato 1 gennaio 2005, contenente indicazioni di comportamento dei dipendenti Ashland per se stessi, verso i colleghi, la Società, le consociate, il mercato e due relazioni su attività svolte nel luglio e nell'ottobre 2004. Deve essere confermata la indeducibilità dei costi di cui trattasi perché privi di documentazione sull'attività svolta a favore della verificata nel periodo in esame (1/10/2000-30/9/2002). L'appello della società deve essere respinto e la ripresa confermata. 9 - serviz. Internal audit (€ 147.425, 40 per ciascuno dei due periodi d'imposta). L'Ufficio rileva che trattasi di costi non previsti contrattualmente, non idoneamente giustificati e riferibili ad esigenze di controllo da parte della società olandese, quindi indeducibili. Nell'appello la Società sostiene (punto 1.2.) che il riaddebito alle società europee, tra cui l'appellante, "... è avvenuto sulla base di un criterio oggettivo, corretto dal punto di vista aziendale..." secondo il parere del consulente di parte. Un parere anche se limitato soltanto ad affermare la correttezza del criterio di riparto dei costi, non può essere utilizzato quale prova nel processo tributario e, comunque, non colma la carenza su cui fonda la ripresa dell'Ufficio mancando la conoscenza dei complessivi costi da ripartire. L'appello deve essere respinto e la ripresa confermata. 10 - costi mark. up(€109.660, 00 per il 2001 e €105.412, 71 per il 2002)- Considerato che la Ashland Services BV è un centro di servizi esclusivo

per le società del gruppo, ai sensi della circolare n. 32/ 1980 del Ministero delle Finanze, la deducibilità del mark up va riconosciuta. Tuttavia l'aliquota del 5% di maggiorazione deve essere riferita esclusivamente ai costi riconosciuti relativi ai vari servizi. Il suo ammontare viene calcolato in € 11.867,93, per il periodo 2001 e in € 11.522,05 per il periodo 2002. La ripresa è limitata ad €97.797,07 per il 2001 e ad €93.890,66 per il 2002.

11 - costi per approvvigionamenti - (€ 25.510, 00 per il 2001 e € 32.372, 00 per il 2002)- A parte la insufficiente documentazione rilevata dall'Ufficio si deve notare la presenza di costi della stessa tipologia, addebitati dalla società belga Ashland Plastic Europe, divisione europea della casa madre, per i servizi di "assistenza commerciale sugli acquisti di materie prime", servizio reso "in forma centralizzata alla Società e ad altre 12 società affiliate in Europa" . La duplicazione di costi non può giustificare la spesa. Sul punto i ricorsi devono essere respinti e le riprese confermate. 12 - aggiustamenti operati (€ 2.131 per il 2001 e € 3.152 per il 2002) - La complessità delle rilevazioni contabili può causare scompensi individuabili in sede di redazione di bilancio, dei quali non sempre è agevole ritrovare la causa. Tali scompensi sono eliminati con aggiustamenti, che nel caso in esame sono di minima entità e perciò giustificati. Sul punto il ricorso va accolto.

periodo d'imposta 2001

5.12. - Ripresa di € 302.561,00 (acc. 1 a): addebito altri costi relativi a servizi prestati dalla consociata belga Ashland International Holding, non sufficientemente documentati. La C.T.P.(p. 8 2 sent.) ha accolto il ricorso per considerazioni analoghe a quelle riferite per l'addebito dei costi della medesima tipologia relativo all'anno d'imposta 2002. Per le considerazioni esposte per tale anno (punto 5.1), l'appello incidentale dell'Ufficio non è fondato e deve essere respinto. L'accoglimento del ricorso deve essere confermato.

5.13. - Ripresa di € 507.629,58 (acc. 1 b) (€ 59.692,00 spese per servizi assistenza commerciali; costi per royalties eccedenti il "valore normale" per € 447.937,58): per la fruizione di servizi centralizzati prestati dalla consociata belga Ashland Inc, ripresi a tassazione in quanto eccedenti il valore normale determinato ex artt 9 e 76 comma 5 TUIR. La C.T.P. ha accolto il ricorso per i servizi di assistenza per € 59.692,00 (p.8.5 sent.) e per royalties per € 447.937,58 (p.8.7 sent); l'Ufficio ha proposto appello incidentale relativamente ai servizi di assistenza (punto 3.3.1) e per le royalties (punto 3.3.2); le repliche della società sono al punto 4.2.1 per i servizi di assistenza e al 4.2.2 per le royalties.

5.13.1. - Per le considerazioni relative agli analoghi servizi, già esposte per l'anno d'imposta 2002 (punto 5.3.1) l'appello incidentale dell'Ufficio non è fondato e l'accoglimento del ricorso deve essere confermato.

5.13.2. - Anche per le royalties valgono le medesime considerazioni esposte per l'anno d'imposta 2002 (punto 5.3.2). La ripresa a tassazione deve essere ridotta alla misura del 25%, ritenendo normale la misura del 2% per la parte della licenza riguardante la commercializzazione dei prodotti acquistati dalla Ashland Inc. In parziale accoglimento dell'appello incidentale dell'Ufficio, il ricorso è accolto limitatamente ad € 335.953,18 e la ripresa è ridotta ad € 111.984,40.

5.14. - Ripresa di € 21.784,73 per costi vari indeducibili (acc. I e). La C.T.P. non si è pronunciata espressamente, né vi è appello della società al riguardo. La ripresa va confermata. 5.15. - Ripresa di € 1.329.225,30 relativa ad accordi di cost sharing agreements con Ashland Services B.V. - costi non deducibili perché in parte non idoneamente documentati ed in parte non di competenza (acc. I d). La decisione sulle varie tipologie di riprese è motivata al precedente punto 5.11. che tratta delle analoghe

tipologie di costi per il periodo d'imposta 2002. 5.16. - In merito alla domanda formulata in appello dalla società (punto 5.) e alla eccezione dall'Ufficio (punto 2.5.), il Collegio osserva che la fonte normativa da applicare è quella della disciplina generale del riporto delle perdite contenuta nell'art. 102 del TUIR. Detto articolo, derogando al principio dell'autonomia dei singoli periodi d'imposta, consente di compensare le perdite di un periodo d'imposta con il reddito dei periodi d'imposta successivi, anche se non oltre il quinto; non subordina la compensazione ad alcuna condizione. Non appare motivo valido il mancato esercizio della facoltà di accertamento da parte dell'Ufficio nei termini previsti; né l'Agenzia delle Entrate ha indicato come condizione necessaria il previo accertamento; non sussistono, inoltre, altri motivi ostativi (cfr. Ris.n.108 del 15/05/2003 e n.129 del 13/12/2010). La richiesta di compensazione avanzata dalla società è fondata e deve essere accolta, in applicazione dello stesso articolo 102 nel testo all'epoca vigente, che "la perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi degli artt. 63 e 75 cc. 5 e 5 bis".

5.17. - Quanto alla richiesta formulata con il sesto motivo d'appello (punto 1.6.) e alle deduzioni dell'Ufficio (punto 2.6.), il tassativo disposto dall'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n.212 per cui "relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono", la richiesta di applicazione dell'aliquota del 34% in luogo di quella del 36% in vigore per il periodo d'imposta 2002 non può essere accolta. Non può essere accolta neppure la richiesta di compensare le perdite degli esercizi precedenti se già "la società ha impiegato tali perdite a compensazione dei redditi prodotti negli esercizi successivi", come precisato dall'Ufficio nelle controdeduzioni.

5.18. - Quanto alla preliminare eccezione di illegittimità della sentenza formulata dall'Ufficio con l'appello incidentale (punto 3.1.), relativa a tutti i punti oggetto dell'appello, per vizio di omessa motivazione, avendo statuito non autonomamente per aver i giudici demandato ai Consulenti alcune valutazioni, l'eccezione deve essere respinta poiché la facoltà di far ricorso a consulenti tecnici di ufficio è prevista dall'ordinamento del processo tributario (D.Lgs. 546/1992) e i giudici nella loro autonomia possono, motivandone le ragioni, come nel caso di specie, accogliere o meno le indicazioni da quelli fornite. L'eccezione deve, pertanto, ritenersi infondata. 5.19. - Con riguardo alle doglianze in ordine alla quantificazione dell'onorario spettante al Collegio Peritale ed alla ripartizione del relativo esborso tra le parti, operata dalla Commissione Tributaria Provinciale, si osserva quanto segue.

La liquidazione della parcella è impugnabile esclusivamente con il gravame di cui all'articolo 170 del D.P.R. 115/2002 e la questione non può formare oggetto del giudizio di appello. La ripartizione, in quote uguali, del relativo esborso, tra le parti, è ampiamente giustificata dal contenuto della decisione di primo grado, che ha accolto parzialmente le ragioni della società contribuente.

Si allegano prospetti riepilogativi.

P.Q.M.

La Commissione, accoglie parzialmente l'appello della società ed in corrispondente parziale riforma della sentenza di primo grado, così provvede:

- 1) con riguardo al periodo d'imposta 2001 annulla le riprese per complessivi 949.563,61 Euro confermando il rimanente importo di 1.211.637,00 Euro;
- 2) con riguardo al periodo d'imposta 2002 annulla le riprese per complessivi 909.197,39 Euro confermando il rimanente importo di 3.353.279,10 Euro;

3) accoglie la domanda della società di compensare i redditi del periodo 2001 con le perdite pregresse con l'osservanza delle disposizioni richiamate in motivazione; 4) compensa integralmente tra le parti le spese anche di questo grado di giudizio.