



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LOMBARDIA

SEZIONE 16

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	SACCHI	MAURIZIO	Presidente
☐	CHIAMETTI	GUIDO	Relatore
☐	MALACARNE	MARTA CHIARA	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1120/2018
depositato il 08/03/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 4925/2017 Sez:22 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di MILANO
contro:

AZELIS ITALIA S.R.L.
VIA LEONARDO DA VINCI 43 20090 TREZZANO SUL NAVIGLIO

difeso da:

COLDANI DOMENICO
C/O STUDIO LAWOAKS
VIALE DI PORTA VERCELLINA N. 7/9 20100 MILANO

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9B0ETH04698 IRES-ALTRO 2012

SEZIONE

N° 16

REG.GENERALE

N° 1120/2018

UDIENZA DEL

26/09/2018 ore 11:00

N°

4813/2018

PRONUNCIATA IL:

26.09.2018

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

08.11.2018

Il Segretario

Mario Silvio
Pirruccione



R.G.A. 1120/2018

Appello per l'annullamento/riforma della sentenza n. 4925, Sezione 22 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, depositata il 20 luglio 2017. (IRES)

Appellante: DP I di Milano

Appellato: Azelis Italia S.r.l.

* * *

La controversia traeva origine dalla notificazione dell'avviso di accertamento, nel quale veniva contestato, alla società in epigrafe, la deduzione di costi per servizi non documentati per €. 1.193.400,90.=, oltre ad un'asserita indebita deduzione di costi per royalties non inerenti per €. 430.375,41.=. Il Collegio provinciale si pronunciava a favore della società, posto che la deduzione dei costi riaddebitati dalla consociata estera Azelis Corporations Service NV erano stati sostenuti per via del fatto che la ditta estera erogava sempre più servizi alle proprie consociate (spese di regia) in virtù di un ridimensionamento dell'assetto organizzativo, volto ad ottenere maggiori vantaggi, in termini di costi, da una gestione maggiormente centralizzata. Su tale spese di regia, l'ufficio ne contestava la reale utilità mancando un'effettiva dimostrazione. Aspetto rilevante e dirimente per la decisione è stata la certificazione emessa, da una nota società di revisione, circa l'effettiva utilità dei costi *de qua*. Anche sulla royalty, pagata per l'utilizzo del marchio Azelis, il Collegio provinciale dava ragione alla società avendo valorizzato la piena autonomia gestionale oltre che decisionale nel regolare i rapporti tra le parti. **In data 8 marzo 2018, l'agenzia interponeva appello** alla decisione sopra rappresentata affidandosi ai seguenti motivi di doglianza. Eccepiva la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 D.P.R. 917/86, nella parte in cui, l'adito Collegio aveva ritenuto provata l'effettività e l'inerenza dei costi dei servizi non commerciali. L'ufficio si doleva del fatto che i Giudici di prime cure avessero fondato il proprio convincimento sull'attendibilità inattaccabile delle determinazioni della nota società di revisione/consulenza, la quale si era espressa sull'effettività dei costi successivamente all'emissione dell'atto impositivo. L'ufficio ancora si doleva della mancanza degli elementi di cui all'art. 109 TUIR. Ancora insisteva sulla mancata produzione della prova documentale da parte della società, onere che era posto a suo carico. Altresì evidenziava come non era stata data dimostrazione approfondita circa le attività svolte dalla consociata estera e anche la loro effettività e congruità rispetto al vantaggio che aveva dichiarato di aver conseguito. Il giudice, aggiungeva l'ufficio, non si era espresso su tali eccezioni ma aveva deciso solo sulla supposta integrità della



documentazione della società di revisione. Ancora sulla tempistica della committenza della relazione alla società di revisione, avvenuta in sede di accertamento con adesione, l'ufficio adombrava un qualche dubbio di imparzialità ed integrità della stessa relazione che era stata commissionata a una società di consulenza. Ancora contestava la relazione la quale, a suo dire, era imparziale e non esaustiva. Citava della giurisprudenza di Cassazione la quale sanciva come una relazione, per quanto attendibile, non poteva minare il potere di controllo e la discrezionalità dell'A.F. Anche sulle royalties l'ufficio sollevava doglianze circa l'assunto dei Giudici. Sul punto trovava singolare come un soggetto era chiamato a corrispondere un canone per l'utilizzo del proprio stesso nome, atteso che quel nome era parte integrante della denominazione sociale. Sollevava sul punto la differenza, da Codice Civile, intercorrente tra denominazione sociale e marchio. Chiariva ulteriormente tale punto evidenziando come la denominazione sociale "Azelis Italia S.p.a." era stata assunta nel 2007, ma il pagamento della royalties era iniziato solo nel 2012. Riteneva non dimostrato l'incremento di ricavi conseguente all'uso del brand per il quale veniva corrisposta una royalty. Infine si doleva della duplicazione di costi inerenti lo sfruttamento del brand sia per il tramite della corresponsione di una royalty che per il riaddebito dei costi di regia, i quali, al loro interno, prevedevano anche un capitolo di spesa di sviluppo del rapporto coi fornitori. **In data 20 aprile 2018, l'appellata società si costituiva in giudizio.** Esordiva sollevando l'inammissibilità dell'appello per aspecificità dei motivi, in violazione dell'art. 53, comma 1, D.lgs. 546/92. In particolare si doleva della pedissequa riproposizione dei motivi già analizzati e censurati dal Giudice del grado inferiore, senza nulla contestare in ordine al ragionamento posto in essere dal Giudice stesso. Sul primo motivo di appello, circa la mancata prova dell'effettività e inerenza dei costi, l'appellata ne sollevava la propria inammissibilità per essere troppo generico. Ciò nonostante seguiva a replicare all'agenzia come la documentazione prodotta fosse pienamente idonea oltre che esaustiva nella dimostrazione dell'effettività dei costi sostenuti. Continuava poi offrendo una precisa ricostruzione delle attività svolte, con indicazione delle persone responsabili ricostruendo tutto l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile del gruppo. Sulle sentenze di legittimità citate, la contribuente ne citava altre le quali rendevano le prime superate riportando come la S.C., aveva censurato il comportamento dell'A.F. che si era spinto sino a valutare e censurare le scelte economiche lasciate alla libertà imprenditoriale oltre al fatto che l'inerenza di un costo può essere dimostrato in modo ampio anche in assenza di una ben correlata componente attiva, al fine di svolgere un'attività che, potenzialmente possa incrementare i profitti. Ancora esplicitava come, secondo gli Ermellini, il principio di inerenza s'impenna sulla relazione tra la spesa e l'impresa, per cui, il costo risulta deducibile non tanto se è



specificatamente connesso ad una determinata componente di reddito, bensì in virtù di una sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili. L'onere probatorio di dimostrare l'inerenza ricade in capo al contribuente solo allorquando vi siano dei dubbi circa il collegamento della componente reddituale negativa. Se la spesa era fisiologica alla attività svolta, intesa come intrinsecamente inerente, l'onere probatorio veniva sovvertito ed era l'A.F. che doveva dimostrare l'inesistenza dell'inerenza. Sulla sentenza citata dall'ufficio la n. 16480/2014, sulla quale si fondava l'intero accertamento, che era stata solo riportata per stralci, dalla lettura completa della stessa si rilevava come l'utilità rinveniente dal sostenimento di quei costi poteva anche essere solo potenziale. Svolgeva poi delle ulteriori considerazioni atte a dimostrare la perfetta e completa idoneità della documentazione prodotta, oltre, ovviamente alla relazione della primaria società di revisione. Sul secondo motivo di doglianza, anche qui la società ne sollevava l'inammissibilità. Considerazioni, come quelle sopra, erano riportate anche per il secondo motivo di doglianza per le quali l'appellata riteneva come il giudice di primo grado avesse ben deciso dimostrando il trend di crescita avutosi con l'utilizzo del marchio "Azelis", anche negli anni successivi. Per il tramite di una tabella recante i risultati conseguiti per gli anni dal 2010 al 2015, la società smentiva l'ufficio, aggiungendo che non capiva il passaggio laddove l'agenzia stessa si lamentasse della contrazione del fatturato. Sulla doglianza circa l'asserita duplicazione di costo per lo sviluppo del portafoglio, la società replicava che non vi era stato nessun ri-addebito e, quindi, nessuna duplicazione. Il ricorso continuava, per devoluzione e per non incorrere in decadenza, riproponendo tutte le eccezioni già sollevate in sede introduttiva. Chiedeva la conferma della sentenza impugnata. **In data 2 agosto 2018, l'agenzia depositava delle memorie in risposta all'appello incidentale.** Sostentava la correttezza circa la compensazione delle spese operata dal collegio provinciale, oltre a replicare in ordine alla riproposizione dei motivi (formali) di primo grado ritenuti non accoglibili dal giudice. Insisteva per l'accoglimento dell'atto di appello.

* * *

Il Collegio giudicante così decide. L'appello dell'ufficio viene rigettato e confermata *in toto* la decisione di primo grado. La società appellata fa parte del gruppo Azelis, operante attraverso varie società nazionali nella distribuzione dei prodotti chimici, destinati all'utilizzo in vari settori industriali e commerciali. Detta società, a partire dal 2009, effettuava una riorganizzazione interna ridimensionando il carattere federale/locale a vantaggio di un'accentuata centralizzazione,



realizzata attraverso la costituzione della società belga Azelis Corporate Services NV, avente funzione di Head Office per gruppo. A seguito di tale riorganizzazione, molte funzioni venivano riallocate dalla periferia al centro e ciò comportava l'erogazione di maggior servizi da parte della società belga, i cui costi venivano riaddebitati alle società nazionali sulla base di criteri di un'apposita riallocazione. A seguito della verifica fiscale, relativamente al periodo d'imposta 2012, la documentazione prodotta dalla società, come ad esempio - prospetti di contabilità gestionale, n. 2 contratti stipulati con la sede belga, documentazione "transfer pricing", memorandum su servizi ingfragruppo e royalties - non veniva considerata adeguata dallo stesso ufficio controllore. In relazione poi, alla contabilizzazione dell'importo pari a € 430.375,41, a titolo di royalties a favore società controllante, l'odierna società produceva copia del contratto con cui veniva concesso alla stessa l'utilizzo del *brand name Azelis*, in cambio della corresponsione di una royalty, calcolata nella misura dello 0,5% o altra percentuale del fatturato. In questo caso, i verificatori non riconoscevano l'inerenza del costo relativo in quanto la verificata aveva assunto la propria denominazione sociale "Azelis Italia S.p.a", già nel 2007, mentre tale contratto veniva posto in essere nell'anno 2012.

Impugnato l'avviso di accertamento, il giudice di prime cure accoglieva il ricorso ed annullava l'indebita deducibilità di costi per servizi non documentati pari a € 1.193.400,90, nonché l'indebita deducibilità di costi per royalties in quanto non inerenti, di € 430.375,41, con conseguente maggior reddito imponibile ai fini IRES di € 1.623.776,31, a' sensi degli artt. 39 e 41 bis D.P.R. 600/73. L'ufficio appellava la pronuncia di primo grado riproducendo in buona sostanza le argomentazioni utilizzate nel primo grado di giudizio.

Questo Giudice accostandosi alla pronuncia di prime cure, rigetta l'appello dell'ufficio alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni.

Violazione e falsa applicazione dell'art. 109 D.P.R. 917/1986 nella parte in cui il primo giudice ha ritenuto provata l'effettività e l'inerenza dei costi dei servizi non commerciali

Contrariamente, a quanto sostenuto dall'appellante, questo Giudice d'appello ritiene che la prova dell'effettività ed inerenza dei costi per servizi non commerciali sia stata sufficientemente provata anche attraverso la produzione di una certificazione rilasciata dalla società di revisione, Deloitte BV, società considerata, dallo stesso giudice di primo grado, imparziale ed indipendente per definizione,

Per questo Consesso, la documentazione prodotta dall'odierna appellata in riferimento ai servizi non commerciali, di ammontare pari a € 1.193.400,90 é considerata esauriente. In sede



amministrativa - tributaria, difatti, la deducibilità di un costo è ammessa a condizione che siano rispettati i requisiti previsti dall'art. 109 Tuir il quale dispone che i componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito d'impresa quando sono di competenza dell'esercizio, certi nell'esistenza, determinabili nel loro ammontare e inerenti all'attività.

Nonostante l'ufficio sostenga il contrario, la documentazione prodotta dalla società viene ritenuta idonea a comprovare l'effettività e l'inerenza delle spese che ha sostenuto, quali ad esempio: i) numerosi prospetti di contabilità gestionale, volti ad evidenziare le opportune segmentazioni di tale aggregato di costo; ii) alcuni contratti stipulati con la società belga e denominati "*Intercompany head office and IT service agreement*"; iii) documentazione "*transfer pricing*", iv) memorandum su servizi infragruppo e royalties – periodo 2012, e altro ancora.

E' noto in campo fiscale che i costi sostenuti da una società per la fruizione di un servizio infragruppo devono, per essere deducibili dal reddito di quella società, devono rispettare i requisiti della normativa tributaria per qualsiasi componente negativo di reddito. L'odierna ricorrente ne ha dato la prova. Infatti spetta al contribuente provare l'esistenza dell'inerenza. A giudizio di questo Consesso giudicante la società ha documentato l'inerenza del costo; nel caso *de quo*, vi è stata una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa. L'operato della società è in sintonia con l'orientamento della suprema Corte di cassazione, sentenze numeri 21184/2014, e 7231/2016. Nonostante le lamentazioni dell'ufficio, risulta che la società abbia riportato una certificazione denominata "*Report on Factual Findings of Agreed-upon Procedure to the recharging of corporate costs by Azelis Corporate Service NV to Azelis Italia srl for the year ending December 31, 2012*", che riguarda la ripartizione di costi di management tra le consociate del Gruppo Azelis e tale documentazione è risultata idonea, per questo Giudice, a provare l'effettività dei costi. Tutto questo è stato prodotto in lingua inglese, accompagnata anche da una traduzione asseverata. Anche se l'ufficio è di parere contrario, l'attestazione sopra citata contiene dei dati che nel loro insieme consentono di avere una visione globale ed esaustiva dei dati economici a livello di gruppo. Sempre secondo il Collegio giudicante la certificazione della appellata, attraverso la certificazione prodotta dalla società di revisione Deloitte BV, soddisfa pienamente il principio dell'inerenza e la congruità dei costi ripresi a tassazione. I dati contenuti in tale relazione vanno considerati validi anche se l'ufficio è di parere opposto, perché non sono contenuti in maniera difforme da quanto sostenuto dalla società appellata. C



Violazione e falsa applicazione dell'art. 109 D.P.R. 917/1986 nella parte in cui il giudice ritiene provata l'inerenza dei costi per royalties

Il primo giudice aveva affermato che l'avviso di accertamento doveva essere annullato anche nella parte in cui recuperava a tassazione l'importo di € 430.375,41 a titolo di royalties versate a società controllante. L'ufficio non considerava determinante il fatto che il versamento della royalty fosse stato richiesto solo a partire dall'anno 2012, essendo, a suo parere, la società libera di modificare le modalità dei propri rapporti commerciali. A questo punto, questo Giudice d'appello conferma quanto statuito nel primo grado di giudizio e afferma che le decisioni, di natura commerciale, sono lasciate al libero arbitrio della società e l'ufficio, al riguardo, le può annullare solo quando le stesse sfociano in illeciti. La decisione del gruppo, consistita nel fatto che la capogruppo pretendesse il pagamento di royalty da parte della controllata italiana, non è censurabile e a nulla importa il fatto che il versamento delle royalties da parte della società italiana fosse stato effettuato a partire dall'anno 2012, sebbene il logo aziendale fosse stato registrato fin dal 2004. In effetti, il contratto stipulato con la controllante Azelis SA del 5 giugno 2012, con cui veniva "concesso" alla società italiana l'utilizzo del *brand name* Azelis in ragione della corresponsione di una royalty calcolata sul fatturato verso terzi conseguito dalla stessa società italiana, era stato esibito già a suo tempo ai verificatori stessi. Nonostante l'ufficio sia di parere contrario, per questo Collegio giudicante non può essere insolito che un soggetto sia chiamato a corrispondere un canone per l'utilizzo del proprio nome, seppure lo stesso faccia già parte della denominazione sociale della società controllata. Quindi, non è vietato che la casa madre possa pretendere una royalty per l'utilizzo del brand. Anche se il codice civile distingue fra denominazione sociale (la c.d. ditta) e il marchio, per questo Giudice non è vietato che la capogruppo possa pretendere una royalty sul marchio stesso, anche se l'odierna appellata, nella propria denominazione sociale riporta già il nome Azelis. Tenuto conto che tale nome è già assunto nella denominazione "Azelis Italia S.a.", e che, già a partire dal 2007 fino al 2012, non vi era stata la corresponsione di tale onere, questo non vieta che a far data dall'anno d'imposta 2012, le società abbiano sottoscritto uno specifico e particolare contratto di royalty. Alla luce di tale peculiarità, nel caso in esame vi è la correlazione fra royalty e ricavi relativi alle vendite effettuate nel territorio, perché sussiste uno stretto rapporto di causa-effetto. Giustamente parte appellata aveva addotto che l'utilizzo del marchio "Azelis" rappresentasse il "*door opener*" (*facilitatore*) per poter raggiungere clienti e fornitori di rilevanti dimensioni, a nulla importa il fatto che l'aumento del fatturato dei prodotti relativi alla distribuzione dei fornitori globali si sia realizzato sostanzialmente solo nell'anno 2015 e non subito nell'anno 2012. Ebbene, è noto che "*prima si semina e poi si raccoglie*"! I benefici che i



costi sopportati per l'utilizzo del brand Azelis non sono stati immediati, ma sono arrivati nelle annualità successive a quella in discussione. E' noto che il principio di inerenza s'impenna sulla relazione tra due concetti, la spesa e l'impresa, per cui il costo risulta deducibile non tanto se è specificatamente connesso ad una determinata componente di reddito "bensì in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili" (Cass. sentenza n. 24/2015). Ancora, il concetto di inerenza non è legato ai componenti positivi di reddito, ma all'attività esercitata, nel senso che si rendono deducibili i costi che si riferiscono ad attività ed operazioni che concorrono a formare il reddito. Sono pertanto deducibili anche i costi sostenuti in proiezione futura e comunque legati ad attività dalla quale possono derivare compensi in tempi successivi. Per questi motivi i costi delle royalty sono inerenti e quindi deducibili.

Sulla validità del report – Relazione sugli elementi fattuali redatta da Deloitte BV

La società appellata si è difesa avanti il Giudice di secondo grado con un "Report of factual findings" redatto da Deloitte BV. Si legge in tale documento che la società di revisione sopra citata abbia revisionato, con analisi dettagliata dei documenti contabili presso la società capogruppo Azelis Corporate Services NV per certificare il metodo di riaddebito delle somme imputate nei confronti di Azelis Italia Srl.

In tale allegato, i revisori controllori avevano esaminato gli importi addebitati con mark up e senza mark up alle entità del gruppo Azelis, tra cui Azelis Italia Srl per il periodo 2012 e riconciliate con gli importi riaddebitati con il bilancio dell'esercizio 2012 di Azelis Corporate Services NV. I conti oggetto di esame, sono stati ad esempio: spese generali, amministrative e di vendita, spese per il personale, spese di ammortamento, ed altre voci ancora, del conto economico. Per alcuni tipi di costi, i verificatori hanno controllato la percentuale applicata dalla casa madre nel riparto del costo intero sostenuto dalla stessa e poi ripartito in base alla percentuale al "volume d'affari della società collegata". Ebbene, dall'esame di tale elaborato risulta l'attestazione della Deloitte BV che le procedure concordate per il riaddebito dei costi aziendali da parte della capogruppo nei confronti dell'odierna appellata, sono state eseguite secondo gli accordi a suo tempo presi e che il lavoro è stato eseguito in conformità con l' "International Standard on Related Services" applicabile agli impegni relativi alle procedure concordate. A seguito della riorganizzazione del gruppo, molte funzioni sono state riallocate dalla periferia al centro e ciò ha comportato l'erogazione di maggior servizi da parte della capogruppo belga, i cui costi venivano riaddebitati alle varie società del gruppo sulla base di criteri di un'apposita riallocazione. Quanto sostenuto in detto lavoro va a



giovamento delle tesi difensive sostenute dalla società appellata, in quanto imparziale e indipendente.

Sono queste le ragioni per le quali la sentenza di primo grado viene confermata *tout court* e rigettato l'appello.

Spese del giudizio

Le spese del giudizio seguono la soccombenza, come da dispositivo.

P.Q.M.

conferma la sentenza di primo grado. Condanna parte soccombente alle spese che quantifica in complessivi € 5.000, oltre oneri ed accessori di legge.

Milano, 26 settembre 2018

Il Giudice Tributario rel. est.
dott. Guido Chiametti

Il Presidente
avv. Maurizio Sacchi