



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

SEZIONE

N° 24

REG.GENERALE

N° 3480/2016

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI LOMBARDIA

SEZIONE 24

UDIENZA DEL

13/06/2017 ore 09:30

riunita con l'intervento dei Signori:

- CECCHERINI ALDO Presidente
- SACCHI MAURIZIO Relatore
- CALA' ROSARIO Giudice
- 
- 
- 
- 

N°  
2628/24/2018

PRONUNCIATA IL:

13/06/2017

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

07/06/2018

Il Segretario

11800 Tuccella

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3480/2016  
depositato il 03/06/2016

- avverso la pronuncia sentenza n. 9639/2015 Sez:46 emessa dalla Commissione  
Tributaria Provinciale di MILANO

contro:

N S.P.A.

difeso da:

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE MONZA E BRIANZA

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° X

'2014 IRES-ALTRO 2010

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

Considerato che:

- con avviso notificato alla **N** S.P.A., l'AGENZIA delle ENTRATE – DIREZIONE PROVINCIALE di MONZA e BRIANZA accertò, per l'anno d'imposta 2010, un maggior reddito imponibile, da dichiarare a norma dell'art. 9, comma 3, ed art. 110, commi 2 e 7, d.P.R. 917/1986, pari ad 634.091,57, comportante una maggiore I.R.E.S. pari ad € 174.375,00, oltre ad accessori. L'accertamento nasceva da una verifica fiscale e si basava sulla normativa del *transfer price*. La società, soggetta a verifica, produce e distribuisce pennelli, rulli e strumenti per dipingere ed altri prodotti per il *bricolage* ed il *fai-da-te* ed appartiene interamente alla **NG** S.p.a., società con sede in Italia. Questa, a sua volta, dipende al 100 % dalla casa madre **NL** & C. S.r.l., e detiene anche altre partecipazioni in società controllate in vari paesi europei ed extraeuropei, che, con la società sottoposta ad accertamento, intrattengono rapporti commerciali, sia di acquisto, che di vendita. Secondo l'Ufficio accertatore la società applica per alcuni prodotti dei prezzi di vendita maggiori ai clienti terzi indipendenti rispetto a quelli mediamente applicati alle società del gruppo. La **N** S.p.a. applica, sua volta, prezzi di vendita differenti anche ai terzi indipendenti, distinguendo tra la grande distribuzione organizzata ed i piccoli rivenditori. Premesso che la società non aveva predisposto alcuna documentazione concernente il *transfer pricing*, a norma dell'art. 1, comma 2 ter, d.lgs. 471/1997, l'Ente impositore ha rilevato una commistione tra attività di produzione ed attività distributiva ed ha motivato con questa ragione la scelta di verificare il *transfer pricing* applicato dalla società con il TNMM (*Transactional Net Margin Method*), basandosi sullo stato patrimoniale e non sul conto economico, giudicato poco dettagliato e non adeguatamente supportato da elementi certi. L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto, quindi, che l'indice più appropriato fosse il ROA (*Return on assets*: utile operativo sul totale attivo), ed ha constatato che l'utile operativo per l'anno in questione (1.231.894,00) sul totale attivo (38.799.000,00) era pari al 3,18 %, laddove nella banda di oscillazione di tali valori per le altre società operanti in settori comparabili, l'indice centrale si attestava intorno al 5,45 %. Il reddito recuperato era, dunque, pari alla differenza tra l'utile operativo di società comparabili, operanti sul libero mercato, e il risultato operativo dichiarato dalla società. Contro l'avviso d'accertamento la società propose ricorso avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano per motivi di procedimento e di merito. L'Ufficio resistette all'impugnazione. Con Sentenza n. 9639/46/15, depositata in data 30/11/2015, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha accolto il ricorso ed annullato l'avviso d'accertamento, compensando le spese tra le parti. La stessa Commissione ha osservato che, in violazione del disposto ex art. 12, commi 7 e 10, legge 212/2000, era stato utilizzato, nell'analisi del *transfer pricing*, un indicatore di redditività diverso da quello applicato nel processo verbale di constatazione e che non erano stati considerati gli argomenti addotti dal contribuente per la scelta del cosiddetto *best method*. Nel merito, i primi Giudici hanno condiviso integralmente gli argomenti di dettaglio addotti dalla società ricorrente. Contro questa Sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto atto d'appello. La società contribuente

R.G.A. 3480/16  
UD. 13/06/2017

resiste con controdeduzioni.

- Motivi della decisione.

Assumendo che la Sentenza di primo grado sarebbe immotivata, l'Agenzia delle Entrate ha sostanzialmente riproposto in questo grado le ragioni a sostegno della legittimità dell'accertamento, già esposte alla Commissione Tributaria Provinciale. Quindi l'Agenzia delle Entrate giustifica il cambiamento di metodo utilizzato nell'accertamento in sostituzione di quello utilizzato in sede di processo verbale di contestazione, con la mancanza di documentazione offerta dalla società.

Tuttavia questa spiegazione non vale a giustificare l'operato dell'Agenzia delle Entrate. L'indice preso inizialmente in esame per la contestazione alla società sottoposta a verifica era il ROS (risultato operativo medio per unità di ricavo). Avendo la società osservato che tale indice non poteva essere applicato uniformemente all'ammontare di tutti i ricavi, occorrendo prendere in considerazione solo i ricavi derivanti da transazioni infra gruppo, l'Agenzia delle Entrate, che aveva riconosciuto l'esattezza dell'osservazione, invece di chiedere alla società il conto economico relativo alle operazioni infra gruppo, ha proceduto all'accertamento sulla base di un indice completamente diverso, il ROA (*Return on assets*: utile operativo sul totale attivo) e, per calcolare il totale attivo delle transazioni infragruppo, ha selezionato un campione di 25 prodotti ritenuti maggiormente rappresentativi. In tal modo l'Agenzia delle Entrate, per un verso, è venuta meno all'obbligo di lealtà, vanificando completamente il senso del contraddittorio anticipato, giacché esso si è svolto interamente utilizzando un metodo diverso da quello utilizzato nell'accertamento, senza che fosse stata esplorata la possibilità di correggere la contestazione iniziale, invitando la contribuente a produrre la documentazione specificatamente occorrente ed omettendo una nuova contestazione, sulla quale la stessa società potesse esporre le sue osservazioni. Ciò concreta la violazione dei disposti ex art. 12, comma 7, e 10, legge 212/2000.

L'accertamento, per altro, è nullo, perché il metodo prescelto è stato applicato in modo inadeguato.

Innanzitutto è stato utilizzato un campione non rappresentativo, perché insufficiente a dimostrare il *transfer pricing* applicato dalla società. Le vendite infragruppo dei prodotti presi in esame dall'Ufficio sono dell'ordine di pochi punti percenuali sul totale delle vendite menzionate e, quindi, non sono rappresentative; infatti il campione, preso in esame, è troppo ristretto per consentire la ricostruzione presuntiva del valore di tutti i beni trasferiti infragruppo.

La società aveva osservato, nel giudizio di primo grado, che le differenze di prezzo, riscontrate nel corso della verifica fiscale, dipendevano dal diverso livello di commercializzazione delle transazioni prese in esame, posto che le società consociate operano nei mercati esteri come distributori non esclusivi sia nei confronti di grossisti, che nei confronti di imprese della grande distribuzione. La censura al riguardo formulata dall'Agenzia delle Entrate nell'atto d'appello, secondo cui tutte le aziende hanno come clienti sia grossisti, che imprese della grande distribuzione, non è giustificata né da specifiche produzioni nel giudizio, né da dati di comune esperienza.

La comparabilità delle imprese campione è stata contestata sotto il profilo che l'Ufficio ha preso in considerazione società con volumi d'affari di gran lunga inferiori a quelle di N , che ammonta a

Manni

R.G.A. 3480/16  
UD. 13/06/2017

circa € 30.000.000,00; solo 1 delle società di comparazione su 11, infatti, raggiunge i 10 milioni di fatturato. Su questo punto l'Agenzia delle Entrate non ha sollevato alcuna contestazione. Tanto basta però ad inficiare il valore del campione delle società di comparazione, perchè un forte divario del volume di affari comporta generalmente che le imprese più grandi praticino prezzi di vendita inferiori, giustificati da economie di scala.

L'Ufficio non ha contestato in appello il fatto che, nel biennio 2007 – 2010, la redditività della **N** era stata sempre superiore a quella delle società campione.

L'argomento che precede rafforza la rilevanza dell'evento dedotto dalla società per giustificare la riduzione della redditività nel periodo 2010 – 2011: l'acquisto di **C** Italia da parte del gruppo **A** (cliente, come la **C** della società contribuente), che aveva ridefinito in senso deteriore le condizioni contrattuali e provocato un aggravio dei premi sul fatturato riconosciuti al gruppo **A**.


Quindi appare condivisibile l'osservazione dell'appellata, che la generica presunzione del tendenziale adeguamento dei profitti conseguiti da imprese operanti nello stesso settore ed in condizioni analoghe è vinto dalla dimostrazione di un fatto specifico che altera le condizioni di comparazione.

In conclusione l'appello è infondato e deve essere respinto. Le spese sono a carico della parte soccombente e sono liquidate come in dispositivo.

P. Q. M.

Respinge l'appello e condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese del grado, liquidate in € 10.000,00 (diecimila/00) per compenso, oltre agli accessori di legge.

Milano, 13/06/2017

IL RELATORE/ESTENSORE 

IL PRESIDENTE 