



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI MILANO

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |           |         |            |
|--------------------------|-----------|---------|------------|
| <input type="checkbox"/> | ROGGERO   | PAOLO   | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | CHIAMETTI | GUIDO   | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | DONVITO   | ANTONIO | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |           |         |            |
| <input type="checkbox"/> |           |         |            |
| <input type="checkbox"/> |           |         |            |
| <input type="checkbox"/> |           |         |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

SENTENZA

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MILANO

- sul ricorso n° 5615/2016 depositato il 29/09/2016
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D03IC06521/2016 IRES-ALTRO 2013
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D03IC06521/2016 IRAP 2013
- contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

[Redacted]

difeso da:

[Redacted]

- sul ricorso n. 7123/2016 depositato il 29/12/2016
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D031C06520/2016 IRES-ALTRO 2012
  - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D031C06520/2016 IRAP 2012
- contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dai ricorrenti:

[Redacted]

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 5615/2016 (riunificato)

UDIENZA DEL

04/04/2017 ore 09:30

N°

2961

PRONUNCIATA IL:

4 APR 2017

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

18 APR 2017

Il Segretario

*[Signature]*



(segue)

[Redacted]

difeso da:

[Redacted]

difeso da:

[Redacted]

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 5615/2016 (riunificato)

UDIENZA DEL

04/04/2017 ore 09:30



## RICORSI RIUNITI PER CONNESSIONE SOGGETTIVA ED OGGETTIVA

### R.G.R. 5615/2016

Ricorso avverso, avviso di accertamento n. T9D031C06521/2016 per l'anno d'imposta 2013 relativo a IRES e IRAP, notificato in data 6 maggio 2016, con il quale veniva contestata la mancata di dichiarazione di ricavi per €. 152.114,00.=, oltre sanzioni e interessi.

\* \* \*

### R.G.R. 7123/2016

Ricorso avverso, avviso di accertamento n. T9D031C06520/2016 per l'anno d'imposta 2012 relativo a IRES e IRAP, notificato in data 6 maggio 2016, con il quale veniva contestata la mancata di dichiarazione di ricavi per €. 62.441,83.=, oltre sanzioni e interessi.

\* \* \*

Con autonomi ricorsi depositati entrambi in data in data 29 settembre 2016, la società ricorrente "██████████ S.r.l." impugnava l'atto in epigrafe. La controversia trae origine dalla verifica fiscale svolta dai militari della GdF, le cui risultanze, confluite nel PVC, imputavano alla società ricorrente l'omessa indicazione di ricavi per €. 86.893,00.=, per l'anno 2013 e €. 28.627,00.=, per l'anno 2012. L'ufficio, dal canto suo, disconosceva *in toto* la verifica effettuata dai militari e accertava, per il tramite di una nuova istruttoria e sempre per TP, un maggior reddito imponibile di €. 152.114,00.=, per l'anno 2013 e €. 62.442,00.=, per l'anno 2012. Tentativo di accertamento con adesione veniva esperito ma invano. Tra i motivi di ricorso vi è il fatto che l'ufficio ha determinato il ROS nella misura dell'1,85 % per l'anno 2013 e 1,39% per l'anno 2012. La rettifica concerneva le sole operazioni poste in essere con la consociata "██████████" di diritto austriaco per la quale la società ricorrente agisce come agente commissionario in forza del contratto stipulato il 4 gennaio 2010 (allegato al fascicolo processuale). Nell'effettuare la rettifica, seguitava la ricorrente, l'ufficio aveva erroneamente confrontato la redditività della ricorrente con società che esercitavano attività di "distribuzione" contravvenendo così al disposto degli artt. 9 e 110 del TUIR, i quali impongono che il confronto deve essere effettuato con imprese omogenee. Riteneva falsata la rappresentatività del campione utilizzato. Ancora evidenziava come il reddito determinato prescindeva da qualsivoglia analisi funzionale così come raccomandata dalle Linee Guida OCSE, le quali prevedevano l'adozione di una scelta coerente con l'analisi funzionale delle



parti. Specificava poi la società che, essendo commissionaria non incorreva in due tipi di rischio tipici delle imprese che operano come distributrici, ovvero, da una parte il rischio magazzino e, dall'altra, il rischio di crediti inesigibili. Tali rischi determinano - *ceteris paribus* - margini più elevati per l'attività di distribuzione rispetto a quella di agenzia. Seguitava nell'aggiungere che la determinazione del reddito dell'agente nella misura corrispondente al primo interquartile di chi esercita attività di distribuzione era privo di ogni riscontro reale e che, quindi, era inaccettabile già solo per questo aspetto. Ancora aggiungeva che, inspiegabilmente, nel campione utilizzato erano confluite delle realtà aziendali che nulla avevano a che vedere con l'attività svolta dalla ricorrente. Infatti quest'ultima seguitava nell'affermare che l'attività da essa svolta ineriva gli abrasivi, mentre nel campione voi erano società che producevano bulloneria, ferramenta, utensileria ecc.. Ancora aggiungeva che nel campione rappresentativo era confluita una cliente della società ricorrente e che, pertanto, la stessa avrebbe dovuto essere espunta dal campione per il fatto di trovarsi ad un diverso livello della catena distributiva. Ancora dava evidenza la fatto che gli SS.SS fornivano il risultato di piena congruità dei valori dichiarati riportando addirittura un'eccedenza non irrilevante. Per mero scrupolo difensivo e solo per l'annualità 2013, la ricorrente aggiungeva che il ROS negativo (- 0,56%) era solamente dovuto alla crisi del settore la quale aveva inciso pesantemente sulle vendite riducendole sensibilmente. Riduzione di vendite a cui non era potuta seguire una corrispondente riduzione dei costi, poiché la maggior parte di questi ultimi sono costi fissi. Chiedeva l'annullamento dell'atto impugnato.

**In data 26 ottobre 2016 l'ufficio si costituiva in giudizio ritenendo le doglianze di parte avversa infondate e prive di pregio giuridico.** Esordiva invocando la legittimità della pretesa tributaria. Specificava altresì che alla ricorrente era riconosciuta una commissione elargita dalla controllante austriaca nella misura del 15,5% o del 22 % a seconda dell'entità del fatturato. L'ufficio poi precisava che il fatturato soggetto a provvigione era pari a €. 6.295.128,55.=, che la provvigione su tale fatturato era pari a €. 1.159.146,60.= e che il costo riaddebitato al committente era pari, per differenza, a €. 5.135.981,95.= per l'anno 2013. Per l'anno 2012, l'ufficio precisava che il fatturato soggetto a provvigione era pari a €. 7.054.619,87.=, che la provvigione su tale fatturato era pari a €. 1.277.125,01.= e che il costo riaddebitato al committente era pari, per differenza, a €. 5.777.494,86.=. Sulla ricostruzione operata l'ufficio evidenziava come al caso *de quo* erano inapplicabili i metodi tradizionali a causa della mancanza di transazioni realmente comparabili e che, quindi, il metodo più adatto era quello del TNMM.



Le percentuali e i numeri in valore assoluto dello sviluppo delle controdeduzioni dell'ufficio si basano sui dati del ricorso R.G.R. 5615/2016 e in relazione all'annualità 2013. Le tesi e le argomentazioni sono le stesse con la sola differenza della diversità dei numeri trattati.

L'indagine si è svolta partendo dalla base di dati AIDA nel quale sono confluite un set di 186 società italiane "lorde", ritenute comparabili. Specificava poi che, ai fini della verifica dell'adeguatezza della remunerazione riconosciuta, le società distributrici erano quelle più prossime alla società da testare. Tale scelta era giustificata e praticabile non al fine di mutare la qualificazione giuridica della ricorrente che rimaneva quella di commissionaria bensì all'esclusivo scopo di consentire una efficace analisi comparativa. Ancora giustificava tale scelta, in forza delle Linee Guida OCSE che permettevano opportuni aggiustamenti ai fini della comparabilità e che dall'analisi del fascicolo di bilancio della società ricorrente vi erano numerose aree e poste sovrapponibili alle società distributrici a basso rischio. Proprio per quest'ultima circostanza (basso rischio, in quanto, la italiana non acquisiva la proprietà dei beni) introduceva la necessità di un correttivo fondamentale, il quale trovava fondamento nella differente natura giuridica dei soggetti assunti come comparabili (distributori), rispetto alla società verificata (commissionaria). Tale differenza trovava origine nel fatto che i distributori acquisivano la proprietà dei beni compravenduti i quali venivano contabilizzati nella voce A1 del C.E. per le vendite e i relativi costi di acquisto venivano contabilizzati nella voce B6 del C.E. Nel caso di specie i ricavi della società non erano costituiti dall'utilità economica creata dalla vendita dei prodotti ma dalle provvigioni, ossia dalla retribuzione ottenuta dalla controllante. Dunque data tale differenza il correttivo si sostanziava nella ri-adattazione del C.E. della ricorrente al fine di renderlo confrontabile con quello dei soggetti comparabili. Tale riadattamento, seguitava l'ufficio, è stato implementato attraverso l'imputazione "figurativa" tra i ricavi di vendita della ricorrente, di quelli corrispondenti al volume di vendite "intermediato". Simmetricamente i costi della produzione risultavano altrettanto "figurativamente" imputati i costi d'acquisto come se la società ne avesse acquisito la proprietà. Procedendo a tale riclassificazione del conto economico secondo lo schema di un distributore, i valori assoluti rimanevano identici mentre il ROS - indice utilizzato dall'ufficio quale indicatore di profitto - risultava, nel 2013, negativo, ovvero, pari alla percentuale di - 0,56. Sempre per il 2013 l'ufficio specificava che, nella ricostruzione del ROS ai fini della comparabilità i ricavi costituiti dalle commissioni pari a €. 1.159.147,00.=, non figuravano poiché nella struttura del C.E. dei soggetti comparabili tale posta non poteva esistere sempre per il 2013. Con tale riclassificazione, aggiungeva l'ufficio, i ROS dei soggetti da porre a confronto risultavano realmente comparabili in quanto calcolati su grandezze omogenee. Delle 186 società



inizialmente campionate soltanto 8 avevano un profilo economico comparabile con la società ricorrente. Ancora aggiungeva che tali indici di redditività calcolati per il triennio 2010-2012 erano frutto di una media ponderata calcolata in modo da tenere conto della diversa incidenza del valore della produzione nella formazione del ROS per ottenere un dato più omogeneo possibile. Riportando in un apposito prospetto i risultati dei calcoli effettuati l'ufficio giungeva alla conclusione secondo la quale le società comparabili che operavano sul mercato in regime di libera concorrenza realizzavano un livello di profitto medio (ROS) compreso tra l'1, 85 % (quartile inferiore) e il 5, 77% (quartile superiore), contro l'indice ottenuto dalla società pari al - 0,56 %. L'ufficio poneva la profittabilità della ricorrente al livello del primo quartile (inferiore) giungendo così alla determinazione del maggior reddito imponibile pari a €. 152.114,24.=. Sulla inapplicabilità delle sanzioni di cui all'art. 1, comma 2-ter, data la mancanza di uno studio di idoneità sui prezzi di trasferimento, la società ne rimaneva soggetta. Circa le osservazioni di parte avversa inerenti le differenze del campione l'ufficio le riteneva infondate avendo dato ampia giustificazione del perché tali società sono state inserite nel campione. Sulla mancata assunzione del rischio di magazzino e del rischio di crediti inesigibili l'Ade evidenziava che di tale circostanza se ne era tenuto conto come tra l'altro evincibile dalla motivazione contenuta nell'avviso di accertamento stesso. Sulla cliente della società ricorrente inclusa nel campione l'ufficio riteneva ininfluenza tale circostanza, stante l'analisi effettuata su altre società. Sul richiamo agli SS.UU. L'ufficio ribadiva la totale inconferenza di una siffatta affermazione, poiché la normativa sul TP aveva la finalità di consentire all'A.F. il sindacato sui corrispettivi applicati alle operazioni commerciali tra imprese residenti in nazioni diverse. L'ambito applicativo degli SS.SS esula dalla normativa sul TP alla quale è sottesa tutt'altra *ratio*. Sulla eccezione della ricorrente circa la circostanza che il ROS negativo era da imputare alla crisi settoriale l'ufficio replicava adducendo come tale circostanza non era stata provata e che tale impatto negativo non si era registrato nelle società scelte come comparabili. L'ufficio inoltre disquisiva, in forza di sentenze di legittimità e di merito, sulla ripartizione dell'onere probatorio tra contribuente e fisco giungendo alla conclusione secondo la quale la contribuente non aveva mai prodotto o fatto riferimento a documentazione idonea a fornire alla propria politica sul TP una maggiore significatività e pregnanza. Chiedeva il rigetto del ricorso. Le percentuali e i numeri in valore assoluto dello sviluppo delle esposte controdeduzioni dell'ufficio si basano sui dati del ricorso R.G.R. 5615/2016 e in relazione all'annualità 2013. Le tesi e le argomentazioni sono le stesse con la sola differenza della diversità dei numeri trattati.



**In data 21 dicembre 2016 e in relazione all'R.G.R. 5615/2016, la contribuente depositava delle memorie per il tramite delle quali insisteva per l'accoglimento dei motivi già rassegnati in fase di ricorso introduttivo.**

**In data 6 marzo 2017 e in relazione all'R.G.R. 7123/2016, la contribuente depositava delle memorie per il tramite delle quali insisteva per l'accoglimento dei motivi già rassegnati in fase di ricorso introduttivo, le quali, lo si ricorda sono pressoché identiche alle conclusioni rassegnate con le conclusioni di cui all'R.G.R. 5615/2016. Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle loro richieste ed eccezioni.**

\* \* \*

Il Collegio giudicante così decide. I ricorsi riuniti per connessione oggettiva e soggettiva vengono accolti alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni.

Come già illustrato in parte descrittiva, l'ufficio con i due avvisi di accertamento qui impugnati ha accertato a' sensi degli artt. 39 e 40 DPR. 600/73 a carico dell'odierna ricorrente maggior reddito imponibile ai fini IRES e IRAP, a seguito della rilevazione di componenti positivi di reddito non dichiarati e non contabilizzati per euro 62.441,83, anno 2012 e euro 152.114,24, anno 2013, a' sensi degli art. 9 e 110 comma 7 del TUIR. La società ha impugnato nel merito la pretesa tributaria per le due annualità, in quanto, la contestazione si riferisce alla disciplina del *transfer pricing*, (art. 110, comma 7 TUIR 1986). Più precisamente sulla rideterminazione, secondo il principio del valore normale, del volume dei ricavi derivanti dalle operazioni infragruppo intrattenute con la società controllante [redacted] (Austria), legata a quest'ultima come società commissionaria. La particolarità del caso *de quo*, sta nel fatto che le risultanze del PVC redatto dai militari della Guardia di Finanza, non sono state condivise dall'ufficio impositore, e quindi, è stata avviata un'autonoma attività istruttoria, volta al riscontro della conformità del *pricing*, al principio del valore normale nei rapporti commerciali con la controllante austriaca, attraverso il previo invio del questionario. Si legge negli atti del fascicolo processuale, che in risposta al questionario, l'odierna ricorrente specificava di esercitare attività di commissionaria per conto della controllante austriaca, mediante la vendita sul territorio italiano di prodotti abrasivi rigidi e flessibili realizzati dal gruppo di appartenenza. E' stato altresì documentato, con la produzione di contratti commerciali in copia fotostatica, allegati come parte integrante del ricorso stesso, scritti in tedesco e in italiano, che la commissione riconosciuta dalla committente austriaca era fissata, fra le parti contraenti, alternativamente, nella misura del 15,50% o del 22% h



sull'ammontare netto riportato in fattura, ossia sull'effettivo prezzo di vendita dei prodotti (a seconda della dimensione in termini di fatturato annuo del cliente), giusto contratto sottoscritto il 4 gennaio 2010. Rispetto al percorso metodologico, alle valutazioni e alle determinazioni esposte nel PVC praticate dalla Guardia di Finanza, l'ufficio ha avviato un'analisi indipendente al fine di addivenire a risultati più aderenti allo spirito della disciplina in materia di transfer pricing vigente, viste anche le osservazioni prodotte dalla società stessa. L'ufficio dal canto suo, ha rilevato l'inidoneità ad essere applicate alla situazione concreta delle due annualità in esame, le metodologie tradizionali (confronto del prezzo, prezzo di rivendita e costo maggiorato) a causa della mancanza di transazioni realmente comparabili, poiché la società ha intrattenuto rapporti esclusivamente all'interno del gruppo, per i due anni verificati. L'ufficio, come riferito a pag. 4 delle proprie controdeduzioni, ha ritenuto opportuno valutare la fattispecie alla luce dei metodi alternativi consigliati dalla prassi ministeriale e dalle linee Guida OCSE. A seguito di ciò, l'agenzia ha ritenuto più corretto, per effettuare i propri controlli di base, applicare il metodo della comparazione dei margini netti delle transazioni (Transactional net margin method o "TNMM") perché più idoneo nella fattispecie, per verificare la conformità del pricing al principio del valore normale. Lo scopo dell'analisi condotta dall'amministrazione finanziaria è stato quello di verificare se il livello dei profitti netti dichiarati dalla società, odierna ricorrente, fosse "in linea" con quello realizzato da imprese indipendenti, per transazioni simili, in conformità alla disciplina stabilita dall'art. 110, comma 7 e dall'art. 9, TUIR 917/1986. Con l'utilizzo di tale metodo l'ufficio è giunto a determinare maggiori redditi per le due annualità prese in esame. Alla stregua di quanto sopra, questo Giudice osserva e rileva quanto segue.

Si legge negli atti del processo che l'ufficio ha disconosciuto *in toto* la verifica della Guardia di Finanza che accertava ai fini IRES e IRAP, sempre per transfer pricing, maggiori redditi rispetto a quanto dichiarato, con determinazione di maggiori imposte. Secondo questo Consesso, l'ufficio non poteva applicare la procedura del transfer pricing per la determinazione del maggior valore da assoggettare a tassazione, con il metodo TNMM, in quanto il contratto commerciale stipulato tra l'odierna ricorrente e la capogruppo austriaca, era *un contratto di commissionario e non di distribuzione*.

In quanto "commissionaria", la società non è incorsa in almeno due dei principali rischi che invece avrebbe caratterizzato "l'attività del distributore", e cioè, il rischio di invenduto sul magazzino e il rischio esigibilità dei crediti. Tali rischi giustificano, a parità di altre condizioni, margini più elevati, per l'attività di distribuzione rispetto all'attività di agenzia. Fonte di reddito dell'odierna ricorrente è solo e soltanto la "provvigione" che nel caso *de quo*, è pari al 22% per clienti con





volumi di vendite fino a 100.000 euro e al 15,5% per volumi di vendite superiori. Come già sottolineato, la normativa sul transfer pricing, non trova spazio, nel caso in esame, in quanto l'odierna ricorrente esclusivamente fattura alla capogruppo, a percentuali ben stabilite fra le parti stesse. Anche se il negozio giuridico è stato stipulato fra capogruppo e controllata, che vale ai fini fiscali è il contratto sottoscritto fra le parti che costituisce "pietra miliare" del rapporto commerciale sottostante fra le contraenti medesime. A questo punto, le contestazioni della ricorrente sono condivise da questo Collegio giudicante, anche laddove la società lamenta il fatto che l'ufficio abbia disatteso la validità dello "studio di settore", per le due annualità in questione, per fondare i propri calcoli degli avvisi di accertamento, sulla metodologia dei prezzi di trasferimento. Le risultanze dello studio di settore davano ampia conferma della congruità dei ricavi realizzati dalla ricorrente rispetto al cluster di riferimento.

L'ufficio eventualmente avrebbe potuto contestare altri fattori, quali ad esempio la congruità della percentuale di provvigione, qualora fosse stata ritenuta non idonea, ma mai avvalersi della metodologia del transfer pricing, come invece ha seguito. Stando così, la ricostruzione dei ricavi, praticata dall'ufficio, si basa su un puro procedimento induttivo che non si addice ad una società che svolge funzioni di commissionaria e non di distributrice.

Per l'attività di commissionario così come delineato, non trova spazio la teoria del transfer pricing, mentre ha valenza lo studio di settore, relativo alla specifica attività svolta. Sono queste le ragioni per le quali i ricorsi riuniti vengono accolti e annullati *in toto* gli atti impugnati. Le spese seguono la soccombenza, come da dispositivo.

Il Collegio giudicante

**P.Q.M.**

annulla gli atti impugnati. Condanna l'ufficio alle spese, liquidate in € 8.000,00 oltre esborsi e accessori di legge.

Milano, 4 aprile 2017

Il Giudice Tributario, rel. est.  
dott. Guido Chiametti

Il Presidente  
dott. Paolo Roggero