



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI LOMBARDIA

SEZIONE 24

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |            |          |                       |
|--------------------------|------------|----------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | CECCHERINI | ALDO     | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | SACCHI     | MAURIZIO | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> | CALA'      | ROSARIO  | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> |            |          |                       |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3475/2016  
depositato il 03/06/2016

- avverso la sentenza n. 9636/2015 Sez:46 emessa dalla Commissione Tributaria  
Provinciale di MILANO  
contro:

**difeso da:**

FANELLI CHIARA  
VIA VITTORIO EMANUELE 62/B 20844 TRIUGGIO

**proposto dall'appellante:**

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE MONZA E BRIANZA

**Atti impugnati:**

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T950EHH02297/2014 IRES-ALTRO 2011

SEZIONE

N° 24

REG.GENERALE

N° 3475/2016

UDIENZA DEL

13/06/2017 ore 09:30

N°  
3026/24/2017

PRONUNCIATA IL:

13/06/2017

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

07/07/2017

Il Segretario

*Il Segretario*

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Con avviso notificato alla  
l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Monza e Brianza, accertò per l'anno d'imposta 2011 un maggior reddito imponibile, da dichiarare a norma degli articoli 9, co 3 e 110, commi 2 e 7 del Tuir, pari a € 659.453,02, comportante una maggiore Ires di € 181.350,00, oltre agli 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 e altri prodotti per il bricolage e il fai-da-te, e appartiene interamente alla  
società con sede in Italia. Questa dipende a sua volta al 100% dalla casa madre & , 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 in acquisto e sia in vendita. Secondo l'accertamento, la società applica per alcuni prodotti dei prezzi di vendita più elevati ai clienti terzi indipendenti rispetto a quelli mediamente applicati alle società del gruppo. La applica a sua volta prezzi di vendita differenti anche ai terzi indipendenti, distinguendo tra la grande distribuzione organizzata e piccoli rivenditori.

Premesso che la società non aveva predisposto alcuna documentazione concernente il *transfer pricing*, rilevante a norma dell'art. 1, comma 2 ter del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471, gli accertatori hanno rilevato una commistione tra attività di produzione e attività distributiva, e hanno 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. L'agenzia ha ritenuto quindi che l'indice più appropriato fosse il ROA (*Return on assets*: utile operativo sul totale attivo), e ha constatato che l'utile operativo per l'anno in questione (€ 938.362,00) sul totale attivo (€ 45.622.632,00) era pari al 2,06%, laddove nella banda di oscillazione di tali valori per le altre società operanti in settori comparabili, l'indice centrale si attestava intorno al 3,50%. 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 la società propose ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Milano, per moti-

Il presidente rel. est.  
dr. Aldo Ceccherini

vi di procedimento e di merito. L'ufficio resistette all'impugnazione.

2. Con sentenza in data 13 novembre 2015 numero 9636/46/2015, la commissione tributaria provinciale di Milano ha accolto il ricorso e annullato l'accertamento, compensando le spese tra le parti. La commissione ha osservato che in violazione dell'articolo 12, comma sette 10 della legge numero 212 del 2000, era stato utilizzato, nell'analisi del *transfer pricing*, un indicatore di redditività diverso da quello applicato nel processo verbale di contestazione, e che non erano stati considerati gli argomenti adottati dal contribuente per la scelta del cosiddetto *Best method*. Nel merito, la commissione ha condiviso integralmente gli argomenti di dettaglio adottati dalla società ricorrente.

3. Contro questa sentenza l'agenzia ha proposto appello. La società contribuente resiste con controdeduzioni.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

4. Assumendo che la sentenza di primo grado sarebbe immotivata, l'agenzia ha sostanzialmente riproposto in questo grado le ragioni a sostegno della legittimità dell'accertamento, già esposte alla commissione provinciale. L'agenzia giustifica quindi 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.

Questa spiegazione, tuttavia, non vale a giustificare l'operato dell'agenzia. 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, 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 25 prodotti ritenuti maggiormente rappresentativi.

In tal modo l'agenzia, per un verso, è venuta meno all'obbligo di lealtà, vanificando completamente il senso del contraddittorio anticipato, giacché esso si è svolto interamente su un metodo diverso da quello utilizzato nell'accertamento, senza che fosse stata esplorata la possibilità di correggere la contestazione ini-



ziale invitando la contribuente a produrre la documentazione specificamente occorrente, e omettendo una nuova contestazione sulla quale la stessa società potesse esporre le sue osservazioni. Ciò concreta la violazione degli artt. 12, comma 7, e 10 della legge 27 luglio 2001 n. 212.

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

5.1. Innanzi tutto 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, infatti, ammontano a € 246.465,00, e rappresentano appena il 4% del totale delle transazioni infragruppo.

Si tratta, ad avviso della commissione, di un campione troppo ristretto per consentire la ricostruzione presuntiva del valore di tutti i beni trasferiti infragruppo.

5.2. 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 sia nei confronti di imprese della grande distribuzione. La censura al riguardo formulata dall'agenzia nell'atto di appello, secondo cui tutte le aziende hanno come clienti sia grossisti sia imprese della grande distribuzione, non è giustificata né da specifiche produzioni nel giudizio, né da dati di comune esperienza. 5.3. La comparabilità delle imprese campione è stata contestata sotto il profilo che l'ufficio ha preso in considerazione società con volume di affari di gran lunga inferiori a quelle di Nespoli, che ammonta a circa € 30.000.000,00: solo tre delle società di comparazione su 11, infatti, raggiungono i 10 milioni di fatturato. Su questo punto l'agenzia non ha sollevato alcuna contestazione. Tanto basta però a inficiare il valore del campione delle società di comparazione, perché un forte divario del volume di affari comporta generalmente che le imprese più grandi praticino prezzi di vendita inferiori, giustificati da economie di scala.

5.4. L'ufficio non ha contestato in appello il fatto che, nel biennio 2007-2010, la redditività della Nespoli 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 Castrorama Italia da parte del gruppo Adeo (cliente, come la Castrorama, della società con-

Il presidente rel. est.  
dr. Aldo Ceccherini

tribuente), che aveva ridefinito in senso deteriore le condizioni contrattuali e provocato un aggravio dei premi sul fatturato riconosciuti al gruppo Adeo.

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

6. 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.

la Commissione rigetta l'appello e condanna l'appellante al pagamento delle spese del grado, liquidate in € 10.000,00 per compenso, oltre agli accessori di legge.

Milano 13 giugno 2017

Il Pres. rel. est.

  
(Aldo Ceccherini)