



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI LOMBARDIA

SEZIONE 21

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|------------|---------|------------|
| <input type="checkbox"/> | D'AGOSTINO | CLAUDIO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | COLAVOLPE | RENATO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | CALA' | ROSARIO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n.
depositato il 08/11/2016

- avverso la pronuncia sentenza n.
Tributaria Provinciale di
contro:

emessa dalla Commissione

difeso da:

e da

e da

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n°
AVVISO DI ACCERTAMENTO n°

SEZIONE

N° 21

REG.GENERALE

N°

UDIENZA DEL

11/09/2017 ore 09:30

N°

4871/2017

PRONUNCIATA IL:

11/09/17

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

23/11/17

Il Segretario

Raffaele Polise

R.G.A.

Fatto, svolgimento del processo e motivi del ricorso

1.1 La Commissione Tributaria Provinciale di Milano con sentenza (n. 3278/47/16), depositata il 12 aprile 2016, ha accolto il ricorso della _____ avverso l'Avviso di accertamento (n. _____ ai fini Ires e Irap (anno 2010), emesso dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale _____

1.2 Con il provvedimento impositivo *de quò*, che scaturisce dal P.V.C. redatto dalla Guardia di Finanza – Nucleo di Polizia Tributaria di _____, in data 15 maggio 2012, (che ha interessato cinque periodi d'imposta, dal 2005 al 2010) l'Amministrazione Finanziaria, ai sensi dell'art. 41 bis del D.P.R. 600/73 e con gli effetti di cui all'art. 41 del D.P.R. 600/73, ha accertato in € 21.335,00 il reddito imponibile ai fini Ires e il Valore della Produzione ai fini Irap, con conseguente rideterminazione delle imposte Ires e Irap rispettivamente in € 5.867,00 ed € 832,00, oltre a sanzioni ed interessi.

In particolare, a seguito dell'attività ispettiva nei confronti di soggetti operanti nel settore del commercio all'ingrosso di *computer e software* e dei rapporti commerciali intrattenuti con fornitori esteri, la Guardia di Finanza ha appurato che la Società contribuente intratteneva per l'anno accertato relazioni economico/commerciali con i cessionari italiani, attraverso l'opera della _____, con sede in _____ e del personale presente presso la sede di quest'ultima.

1.3 Avverso la citata sentenza, ha proposto rituale appello l'Agenzia delle Entrate che si duole dell'erronea e parziale valutazione degli elementi adottati dallo stesso Ufficio, nonché della violazione e/o falsa applicazione dell'art. 162, comma 6, del TUIR, in materia di "stabile organizzazione" e dell'art. 5, comma 4, della Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e il Regno Unito del 5 novembre 1990 n. 329. Svolge, quindi, ampiamente le proprie difese richiamandosi alla nozione di "stabile organizzazione" fornita dal citato art. 162 del D.P.R. 917/1986 e dall'art. 5 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, nonché dalla Circolare del 16 giugno 2004, n. 25/E e dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. 8488/2010), precisando che l'Ufficio può avvalersi di rilievi di natura presuntiva, ai fini dell'accertamento ed, inoltre, che una "stabile organizzazione occulta" non presuppone che la Società estera concluda direttamente un contratto commerciale sul territorio italiano. In particolare, l'Ente impositore si richiama alle dichiarazioni rese da due dipendenti di società terze (Direttore marketing di _____ e da un dipendente di _____) che avrebbero individuato, relativamente ai rapporti commerciali perfezionati in Italia con _____, nel Dr. _____, rispettivamente il " _____" e il " _____". Segnala, inoltre, l'Ufficio, che tali dichiarazioni consentono di svolgere alcune riflessioni:

- entrambi i soggetti che rilasciano dichiarazioni effettuano un preciso e diretto collegamento tra il _____ e _____

- le dichiarazioni sono specifiche perché riguardano un preciso e personale rapporto di lavoro instaurato tra i dichiaranti e il [redacted] che non escludono come quest'ultimo potesse lavorare in [redacted]

[redacted] già prima del 2008;

- l'analisi complessiva delle dichiarazioni deve essere considerata unitamente al contratto in essere tra [redacted]

[redacted] stipulato in data 1 ottobre 2004) dal quale si evince il ruolo invasivo nella gestione della prima società rispetto alla seconda, che è tenuta a conformarsi a stringenti direttive che ne limitano fortemente la capacità operativa, nonché a fornire un " [redacted] " mensile contenente informative sull'andamento delle prestazioni rese a favore di [redacted] medesima.

Sulla base di tali elementi, considerato altresì che la clausola 18 ("legge applicabile") dell'Accordo statuisce che il contratto sia sottoposto al diritto ed alla giurisdizione inglese ed, inoltre, che il contratto in lingua inglese costituisce l'unica versione ufficiale dell'Accordo, precisa ancora l'Ufficio, dimostrano come l'attività svolta da [redacted]

non si sia limitata alla semplice fornitura di servizi di gestione e di supporto alla vendita dei *software* bensì si sia estesa sino alla decisiva partecipazione, abituale e sostanziale, alla conclusione dei contratti di vendita, giuridicamente vincolanti per la società inglese, atteso che:

- la Società italiana ha operato in nome e per conto di [redacted]

[redacted], ponendo in essere una serie di attività attinenti il *core*

business della società inglese, eccedendo le funzioni formalmente contrattualizzate;

- la Società italiana non ha agito come un autonomo operatore imprenditoriale, bensì come propaggine subordinata e dipendente di . Segnala, quindi, l'Agenzia delle Entrate di aver condiviso quanto esposto nel P.V.C. della Guardia di Finanza, in merito all'applicazione della normativa in materia di prezzi di trasferimento, di cui all'art. 110, comma 7, del D.P.R. 917/86, da considerarsi quale metodo più appropriato al caso di specie, per il confronto della profittabilità del distributore locale italiano (rappresentato dalla *branch* occulta della) con quella di società comparabili indipendenti ("*comparable profit method*") c.d. Metodo del margine netto della transazione (denominato in sede OCSE *Transactional Net Margin Method*, ovvero "TNMM"), dando atto che la parte, nel corso delle operazioni ispettive, ha esibito apposita documentazione dalla quale è stato possibile ricostruire i flussi delle vendite generate, distintamente per periodo d'imposta dalla . Il sul territorio nazionale. Conclude con la richiesta di riforma della sentenza impugnata e, per l'effetto, di declaratoria di legittimità dell'Avviso di accertamento; con vittoria delle spese di lite.

1.4 In data 14 dicembre 2016, a mezzo dei propri difensori, con atto di "Controdeduzioni ed appello incidentale condizionato" si è costituita nel presente procedimento la che, preliminarmente, segnala come l'Ufficio, nel suo atto di appello, si sarebbe

limitato a reiterare le argomentazioni a sostegno dell'originario Avviso di accertamento, rifuggendo da qualsivoglia contestazione al puntuale percorso logico-argomentativo svolto dal giudice di prime cure, che passa anche attraverso il riferimento a circostanze non contestate nell'atto di appello. Nel richiamarsi quindi ai motivi indicati nel ricorso introduttivo del giudizio, precisando che i primi giudici hanno accolto il ricorso medesimo sulla base del primo motivo relativo all'infondatezza della contestata sussistenza di una stabile organizzazione (ritenendo implicitamente assorbite le rimanenti doglianze), svolge quindi le proprie difese segnalando, in particolare, che la Società contribuente è un soggetto giuridico residente nel [redacted], controllato dalla società statunitense [redacted], azienda leader nella produzione di *software* di data base facili da utilizzare e che, per quanto riguarda l'Italia, il gruppo si è avvalso delle prestazioni di marketing ed ancillari all'attività di vendita rese da una società terza ed indipendente – non appartenente al gruppo [redacted]; la [redacted], in virtù di un contratto di servizi. Ed, inoltre, che alla luce anche dei principi affermati dalla Cassazione (nella sentenza n. 5649 del 20 marzo 2015), non si può non ritenere illegittima ed infondata l'apodittica tesi dell'Ufficio, il quale individua nell'attività svolta da un solo dipendente della [redacted] – il Sig. [redacted] – l'esistenza di una stabile organizzazione "occulta" in Italia di [redacted].

1. Segnala, inoltre, che l'Ufficio non ha fornito alcuna prova concreta che [redacted] abbia effettivamente concluso contratti in nome della società inglese, fondandosi

esclusivamente su alcune generiche informazioni rese da due dipendenti di società terze, aventi funzioni commerciali, i quali avrebbero semplicemente indicato che gli acquisti avvenivano in forza di specifici contratti; che il referente italiano, Sig. _____, comunicava i "rebates" in conformità alle pattuizioni contrattuali; che il listino con la definizione dei costi d'acquisto, nonché dei prezzi di vendita consigliati veniva trasmesso trimestralmente dal Sig. _____; che i referenti comunicavano i *target* di vendita che, se raggiunti, davano diritto a premi (c.d. "rebate"). Ed, inoltre, sottolinea la marginalità delle attività svolte (nell'ambito del contratto di

_____, che esplicitamente esclude la possibilità per _____ di vincolare la società estera), del tutto fisiologiche nell'ottica dell'effettuazione di servizi di promozione e mantenimento delle buone relazioni con la clientela, rinviando anche alla dichiarazione giurata (all. 7 del ricorso introduttivo) del Sig. _____ che riporta il contenuto dell'attività lavorative dallo stesso svolte.

Relativamente al contenuto del contratto (in atti) stipulato dalla Società contribuente con _____, la Società contribuente contesta la tesi erariale secondo cui, in modo del tutto apodittico, tale contratto delineerebbe "nella sostanza una posizione di evidente subordinazione di _____ rispetto a _____", analizzando puntualmente le principali clausole. Svolge, quindi, le proprie difese in merito alla illegittima applicazione della normativa in materia di prezzi di trasferimento (art. 110, comma 7, del TUIR), nonché alla legittimità della condanna dell'Ufficio alla refusione delle spese di

giudizio. In via di Appello Incidentale Condizionato, per il caso di accoglimento dell'appello dell'Ufficio, propone appello incidentale per i medesimi motivi – non esaminati – di cui al ricorso introduttivo, chiedendo la riforma della sentenza impugnata, poiché ha ommesso di motivare in merito alla: *i)* violazione dell'art. 42 del Decreto del Presidente della Repubblica, 29 settembre 1973, n. 600, in relazione al difetto di attività istruttoria e di motivazione dell'atto impositivo; *ii)* carenza della natura di prova delle dichiarazioni di terzi raccolte dalla Polizia Tributaria e inserite nel processo verbale di constatazione; *iii)* carenza di legittimazione passiva della odierna appellata e appellante incidentale; *iv)* illegittima applicazione delle norme in materia di *transfer pricing*. Conclude con la richiesta di rigetto del ricorso in appello proposto dall'Agenzia delle Entrate e, all'opposto, per il caso di accoglimento del suddetto appello, di accoglimento dell'appello incidentale; con vittoria delle spese di lite.

1.5 In data 29 agosto 2017, la Società contribuente ha presentato “Memoria illustrativa”, per l'udienza dell'11 settembre 2017.

1.6 La controversia è trattata in pubblica udienza, su istanza di parte.

Diritto e motivi della decisione

2.1 L'appello dell'Agenzia delle Entrate è infondato e, pertanto, deve essere respinto.

2.2 Occorre, preliminarmente, osservare che in tema di “stabile organizzazione” l'art. 162 del TUIR, riflettendo la normativa internazionale



(art. 5 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni) individua, ai fini delle imposte dirette, due differenti ipotesi che possono configurare una "stabile organizzazione":

- una "stabile organizzazione" c.d. di tipo "materiale", individuabile nell'esercizio nel territorio dello Stato di un'attività mediante una serie di "mezzi materiali" organizzati direttamente dall'impresa non residente;
- una "stabile organizzazione" c.d. di tipo "personale" (come affermato dall'Ente impositore relativamente al caso di specie) individuabile nell'esercizio nel territorio dello Stato di un'attività mediante la "presenza" di un "rappresentante", dotato del potere di concludere contratti per conto dell'impresa non residente.

2.3 L'art. 162 del TUIR per quanto concerne la "stabile organizzazione" di tipo "personale", in particolare, dispone poi che "nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli d'acquisto di beni". Il comma 7 dispone poi che: "non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito dell'ordinaria attività".

2.4 La suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 8488 del 9 aprile 2010 (richiamata da entrambe le parti), affrontando la questione relativa ai

h

poteri di rappresentanza ed al ruolo nelle trattative di un agente non indipendente, affinché questo possa costituire una “stabile organizzazione personale” della società estera, ha affermato che, al fine della configurabilità di un “agente dipendente” (presupposto di una stabile organizzazione “personale”), i poteri di rappresentanza devono essere alternativi all’ipotesi di effettiva partecipazione dell’agente alle trattative, laddove l’agente compia atti essenziali nella conclusione di contratti di fatto vincolanti per l’impresa. Pertanto, affinché possa ricorrere l’ipotesi di “stabile organizzazione personale” occorre che all’agente siano stati conferiti “formalmente” poteri di rappresentanza diretta (come la possibilità di spendere il nome del preponente, al momento della conclusione del contratto), oppure che lo stesso agente abbia un ruolo essenziale nelle trattative prodromiche alla conclusione del contratto.

2.5 Sempre la Corte di Cassazione nella stessa giurisprudenza richiamata (Cass. 46980/11; Cass. 14106/11; Cass. 9166/11; Cass. 3889/08; Cass. 17206/06; Cass. 6799/04; Cass. 7682/02) dall’Agenzia delle Entrate nell’Avviso di accertamento impugnato (a pag. 10) ha avuto modo di osservare che l’individuazione di un centro di attività stabile può essere costituito anche da un’entità dotata di personalità giuridica, alla quale la società straniera abbia affidato la cura di affari, escludendo, tuttavia, le “attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario”.

2.6 Orbene, alla luce della normativa richiamata e dei principi affermati in materia dalla Suprema Corte, occorre considerare che per l’effettuazione delle vendite in Italia, la Società contribuente si è avvalsa di un soggetto



indipendente e terzo (la l) non appartenente al Gruppo, i cui rapporti commerciali erano regolati dal contratto di servizi “

.....”, che espressamente esclude la possibilità per la stessa di concludere contratti in nome e per conto della (art. 9, lettera D) o comunque vincolanti per quest’ultima Società.

2.7 Il Contratto in questione, che secondo l’Ufficio prevede un controllo “invasivo”, da parte della, nei confronti di, tenuta a conformarsi a stringenti direttive che limitano fortemente la capacità operativa di quest’ultima, risulta in realtà essere sostanzialmente in linea con contratti simili, usualmente stipulati in situazioni analoghe, tenuto anche conto del particolare settore in cui operano le due Società. Infatti, l’art. 4 (Rapporti tra le parti), nello stabilire che è tenuta a fornire i servizi stabili conformandosi alle direttive impartite dalla, precisa, altresì, che medesima agirà in piena discrezione quanto alle modalità ed ai mezzi con i quali eseguire tali servizi; ed ancora, che nel caso in cui operi a favore anche di altre imprese concorrenti, subordina tale attività “alla preventiva informazione a r che, a propria discrezione, può decidere di risolvere il contratto qualora ritenesse di subire lesione nei propri interessi”. Tale clausola, lungi dal provare il “controllo invasivo”, da parte di, affermato dall’Ufficio, dimostra, invece, proprio l’indipendenza e l’autonomia di che ha la facoltà di assumere altri incarichi, seppure in

potenziale conflitto di interessi. Quanto all'art. 5 (Personale), relativo all'orario di lavoro, le regole ed i programmi di ferie stabiliti da [redacted], va osservato che tali limitazioni si riferiscono a quando l'attività lavorativa (di dipendenti di [redacted]) venga svolta presso la sede di [redacted]. Quanto, poi, al contenuto dell'art. 22 (Reporting), risulta del tutto usuale un obbligo di reportistica (con cadenza mensile oppure a richiesta di [redacted]), come normale adempimento da parte di un prestatore di servizi che ritrae, dalla corretta esecuzione di questi ultimi, compensi per la propria attività. Analoghe considerazioni valgono, infine, in merito alle prescrizioni di cui all'art. 18 (Legge applicabile), che prevede che "l'accordo sia sottoposto al diritto ed alla giurisdizione inglese", nonché a quelle di cui all'art. 20 (Comprensione) laddove si prevede che "il contratto in lingua inglese costituisca l'unica versione ufficiale dell'accordo tra le parti", atteso che tale genere di previsioni contrattuali vengono normalmente imposte dal contraente più forte (nel caso specifico, dalla Società di diritto inglese).

2.8 La tesi erariale essenzialmente si fonda, poi, sulle dichiarazioni rese da terzi. In particolare, relativamente alle dichiarazioni rese alla Guardia di Finanza dal dipendente di [redacted] (il 16 novembre 2010), nonché dal dipendente di [redacted] (il 7 marzo 2011), occorre considerare che le stesse dichiarazioni (che appaiono piuttosto generiche, nonché inconferenti rispetto ad alcuni anni d'imposta) debbono essere valutate unitamente alle dichiarazioni rese dal Signor [redacted] (nella sua dichiarazione giurata in all. 7 al ricorso introduttivo) che ha precisato di – essere stato assunto dalla

con il ruolo di “

”; ed inoltre:

- di poter così riassumere l'attività lavorativa svolta alle dipendenze di
: visita ai distributori locali dei prodotti per acquisire
conoscenza di eventuali problematiche relative ai prodotti ;
anche al fine di redigere report mensili in merito all'attività da questi ultimi
svolta nel periodo in esame con riferimento ai prodotti ; anche
in termini di *performance* di vendita; saltuaria attività di “*Customer
Service*”, fornendo risposte ai clienti – anche potenziali – di prodotti
in Italia in merito a prezzi, disponibilità, informazioni generali
sulle linee di prodotto e sulle relative promozioni, ubicazione dei
rivenditori, in via marginale, svolgimento di un servizio di “*Tech Support*”,
ossia un primo supporto di consulenza tecnica ad utenti registrati di
prodotti ; saltuaria partecipazione ad eventi con la stampa, nel
corso dei quali forniva informazioni in merito alle caratteristiche dei
prodotti commercializzati da in Italia.

Quanto alle attività, come riportate a pag. 10 del verbale della Guardia di
Finanza, il Signor ha precisato che i listini di vendita
venivano decisi da , e mai successivamente modificati; che la
concessione di sconti (non rientrante nella policy di) non era
nelle sue prerogative; che i “*rebate*” (“*bonus*”), attribuiti ai distributori al
raggiungimento di determinati obiettivi di vendita, venivano concordati
direttamente da con i propri distributori. Precisa, infine, di non
avere mai agito “in nome e per conto di ” ma di avere svolto i

propri compiti alle dipendenze e per conto della [redacted], società alle cui dipendenze era stato assunto, nell'ambito del perimetro delle previsioni contrattuali che governavano il rapporto negoziale tra [redacted] ed il suo datore di lavoro che, all'epoca, era [redacted].

2.9 Relativamente alle dichiarazioni (giurate) rese dal Signor [redacted]

[redacted] occorre inoltre rilevare - come peraltro osservato da parte contribuente - che le stesse non sono state confutate dall'Ente accertatore che, sul punto, non ha preso posizione, come anche che tali dichiarazioni non risultano sostanzialmente confutate da quelle dei due dipendenti di Società terze ([redacted] e [redacted]) alla Guardia di Finanza, le quali risultano essere piuttosto generiche ed imprecise, come peraltro rilevato anche dai giudici di prime cure.

2.10 In altre parole, non risulta dimostrata la tesi erariale secondo cui la Società contribuente, nel periodo d'imposta in questione, avesse in Italia una stabile organizzazione di tipo "personale" occulta, ed avrebbe operato per il tramite del Signor [redacted] e/o della [redacted],

[redacted], atteso che non è risultata dimostrata la conclusione di contratti in nome e per conto della stessa Società contribuente (possibilità, peraltro, espressamente esclusa dal Contratto di servizi "[redacted]

[redacted]"), come anche risulta indimostrato che lo stesso [redacted] (e/o [redacted]) abbiano avuto un ruolo essenziale nelle trattative prodromiche alla conclusione degli accordi stipulati dalla Società contribuente, dovendosi invece ritenere che gli stessi abbiano svolto, conformemente a quanto previsto dal più volte citato

contratto di "service", attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario.

2.11 L'Avviso di accertamento impugnato va, dunque, annullato, poiché illegittimo.

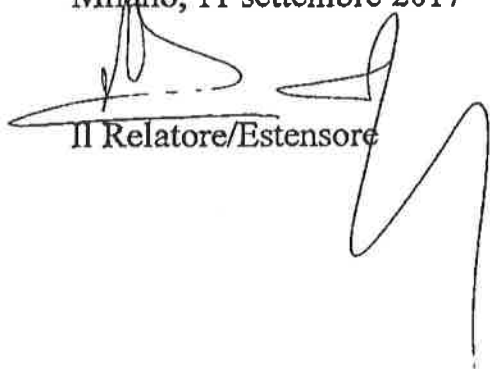
2.12 Le restanti questioni restano necessariamente assorbite.

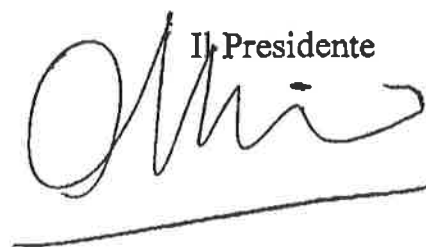
2.13 La natura delle controversia e le questioni trattate giustificano la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

Rigetta l'appello dell'Ufficio. Spese compensate.

Milano, 11 settembre 2017


Il Relatore/Estensore


Il Presidente

