



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI PERUGIA

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	RENZO	MICHELE AUGUSTO	Presidente
<input type="checkbox"/>	ORZELLA	MASSIMO	Relatore
<input type="checkbox"/>	TEMPERINI	FRANCESCO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 229/2016
depositato il 12/05/2016

- avverso la sentenza n. 145/2016 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di PERUGIA
contro:

difeso da:

BARCAROLI DOTT. EMILIANO
VIA ARMELLINI N.1 05100 TERNI

e da

proposto dall'appellante:

DIREZIONE REGIONALE UMBRIA UFFICIO CONTENZIOSO
VIA CANALI N.12 06100 PERUGIA PG

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T3A030100013/2015 IRES-FISC.PRIV. 2010

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 229/2016

UDIENZA DEL

13/03/2017 ore 09:30

N°

159/3/17

PRONUNCIATA IL:

13-3-17

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

15-5-17

Il Segretario

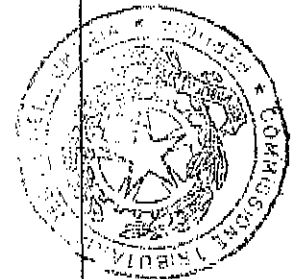
IL SEGRETARIO

Walter Paolo Fugazzi

COPIA AUTENTICA IN
CONFORMITÀ DELL'ORIGINALE
che si compone di n. 6 (SEI)
pagine per n. 6 (SEI) pagine
verificate e concordate in presenza
Perugia 16-08-2017

IL SEGRETARIO

Giuliana Cristofari



OGGETTO DELLA DOMANDA E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate Direzione Regionale dell'Umbria ha interposto tempestivo appello avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia del 26/1/16 che ha accolto il ricorso proposto da _____ spa avverso l'avviso di accertamento per IRES anno 2010.

Con tale atto l'ufficio accertava la deduzione di componenti negativi da operazioni intercorse con operatori localizzati in paesi a fiscalità privilegiata ex art. 110 comma 10 e 11 DPR 917/86 per un imponibile 6,8 milioni di euro circa.

La società impugnava l'atto eccependo nullità in ordine:

- a) sottoscrizione di soggetto non dotato di potere in quanto non dirigente
- b) idoneità della documentazione presentata in fase precontenziosa per dimostrare l'esimente del comma 11 dell'art.110 DPR 917/86
- c) adeguatezza ed idoneità della documentazione prodotta in fase precontenziosa per dimostrare l'esimente del citato art.110 TUIR.

I primi giudici rigettavano il primo motivo di doglianza ma accettavano gli altri concernenti le esimenti di legge ed annullavano l'atto.

Ora l'ufficio appella tale decisione ritenuta errata, insufficiente e contraddittoria e ne chiede la integrale riforma: deduce, in relazione alla prima esimente (comma 11), che i primi giudici hanno ritenuto provate l'effettività e la natura commerciale dell'attività svolta da _____, fornitore di Ternienergia con sede ad Hong Kong ma non spiegano i motivi su cui hanno basato il loro convincimento né tenuto conto delle censure contrarie svolte dall'ufficio, negando valenza alla circolare 29/03 sulla disciplina di controllo delle società operanti all'estero. Deduce poi violazione dell'art.110 TUIR che vieta la deducibilità di costi rinvenuti da paesi a fiscalità privilegiata salvo che il contribuente dimostri la sussistenza delle esimenti di legge: sostanzialmente il primo giudice ha ribaltato sull'ufficio l'onere della prova quando afferma _____ come incontestata la natura commerciale dell'attività svolta dall'impresa di Hong Kong; rileva infatti che la norma richiede la svolgimento dell'attività prevalente né è sufficiente una singola operazione o più operazioni commerciali, occorrendo invece effettuare una indagine approfondita su tutta l'attività svolta, documentandola adeguatamente.

La Ternienergia non ha provato tale circostanza fornendo solo prova cartolare dell'esistenza del fornitore ed i giudici hanno palesemente violato la legge: citando Cass.26298/10 l'appellante deduce che la norma, prevedendo come regola generale l'indeducibilità dei costi, ha posto a carico del contribuente un onere della prova particolarmente difficoltoso dovendo dimostrare di aver svolto una attività d'impresa di tipo economico ex art.2195 cod.civ.

Nel dettaglio la Ternienergia ha acquistato dalla _____ moduli per pannelli fotovoltaici senza evidenziare l'acquisto negli appositi righi della dichiarazione (acquisti da paesi a fiscalità privilegiata), non ha presentato interpello preventivo ed ha registrato contabilmente l'acquisto tra le forniture provenienti da altra società dello stesso gruppo con sede in Cina che ha

denominazione quasi identica; la [redacted] con sede ad Hong Kong appartiene invece ad un gruppo internazionale di notevoli dimensioni con sede principale nelle Isole Cayman.

Secondo l'ufficio la documentazione prodotta da [redacted] non evidenzia lo svolgimento dell'attività commerciale in quanto gli estratti conto non contengono i pagamenti di [redacted] e i contratti di lavoro non indicano la sede di svolgimento delle prestazioni e, in un caso, neppure le mansioni svolta dai dipendenti; negli estratti conto, contenenti pochissime movimentazioni, non risultano pagamenti di affitto dell'immobile sede della società né pagamenti di stipendi al dipendente Lau Yuk; nelle fatture pro forma i riferimenti telefonici e di caselle e-mail sono di utenze situate in Cina ed il conto corrente è presso una filiale cinese; il venditore David Xie non appartiene alla società che, dall'analisi comparativa svolta, ha una struttura inadeguata a svolgere l'attività dichiarata.

Circa la seconda esimente (operazioni poste in essere rispondenti ad effettivo interesse economico e concretamente eseguite) l'appellante deduce la contraddittorietà e la violazione di legge della sentenza: anche in tale ipotesi infatti la legge addossa l'onere della prova al contribuente ma i primi giudici si sono limitati a basare la loro decisione sull'avvenuta consegna fisica delle merci; per contro la documentazione prodotta non ha evidenziato in alcun modo che la scelta di acquistare beni da società con sede ad Hong Kong sia stata dettata da ragioni di convenienza economica rispetto all'acquisto da un paese "non black list" ed invece è risultato che Ternienergia abbia contattato indifferentemente sia società del gruppo [redacted] con sede in Cina e in Italia per poi ricevere fatture da LDK con sede ad Hong Kong (cita i contratti del 24/5/10 e del 2/6/10); se fosse fondata la tesi del contribuente, fatta propria dai primi giudici, che la convenienza all'acquisto fosse dettata dall'urgenza di rispettare la scadenza del 31/12/10 per il completamento dell'opera appaltata, Ternienergia avrebbe dovuto provare la maggiore efficienza temporale della [redacted] di Hong Kong laddove ha invece contattato [redacted] Italia e [redacted] Cina e solo parzialmente [redacted] Hong Kong che però ha poi emesso le fatture dell'intera fornitura.

Dopo aver evidenziato, a corollario delle sue tesi, che fosse quanto meno strano ed anomalo il fatto che la contribuente avesse acquistato i beni necessari ad eseguire l'appalto prima della sottoscrizione del medesimo, l'appellante rileva la ulteriore contraddizione della sentenza nella parte in cui afferma che la contribuente non ha fornito documenti atti a consentire comparazioni di prezzi al fine di provare la vantaggiosità economica dell'acquisto: conclusivamente chiede pertanto la totale riforma con vittoria di spese di entrambi i gradi di giudizio.

La contribuente [redacted] si è regolarmente costituita in giudizio presentando controdeduzioni all'appello chiedendone il rigetto: quanto al primo motivo d'appello inerente la prima esimente, la società rileva in via preliminare lo sforzo compiuto per reperire e produrre la documentazione a suo tempo chiesta dall'ufficio (ne fa elenco) e vanta un approccio collaborativo importante evidenziando però che i documenti chiesti sono quelli, molto più restrittivi, previsti per altra finalità, dall'art.167 TUIR (c.d. normativa Controlled Foreign Company) e non quelli relativi alla deducibilità di acquisti da paesi c.d. di black list; nel dettaglio l'adeguatezza della struttura organizzativa della società è riconosciuta dai primi giudici perché [redacted] svolge funzione meramente distributiva all'interno del gruppo di appartenenza come ben risulta dal Report dell'anno 2010 fornito in sede di contraddittorio; rileva poi che l'appellante si sia basato su ricostruzioni dell'attività adducendo comparazioni inadatte o presunzioni e che le indicazioni fornite dalla stessa



Amm.ne Finanziaria nel documento del dicembre 2002 della DRE Piemonte dimostrino invece che la documentazione del bilancio sia esaustiva; privi fondatezza sono poi i rilievi sui telefoni e le mail cinesi atteso che le relazioni tra e altre filiali sono curate da referenti appunto di altre filiali; anche il rilievo sul conto corrente acceso su filiale cinese è infondato trattandosi di scelta meramente gestionale e giustificata dalle dimensioni del gruppo; circa la omessa menzione negli estratti conto del pagamento degli affitti la contribuente deduce che l'estratto esaminato si riferisce solo all'ultimo trimestre e sono verosimili altre ipotesi di pagamento dell'affitto (tramite altro conto o pagato per intero una sola volta ancorchè fosse previsto un canone mensile).

Dopo aver evidenziato che l'onere della prova chiesta al contribuente sia particolarmente onerosa e contraria ai principi costituzionali e comunitari, la contribuente evidenzia che i margini di discrezionalità dell'ufficio tributario debbono essere ragionevoli e la società, nella specie, ha dimostrato di aver utilizzato tutti gli strumenti posseduti per provare l'effettivo svolgimento di attività commerciale di ; per altro la contribuente ricorda che l'art.110 TUIR ha subito importanti modifiche nell'ultimo biennio tanto che legge di stabilità 2016 ha abrogato completamente il regime della deducibilità dei costi black list che sono diventati deducibili secondo le regole ordinarie.

Circa il secondo motivo d'appello la società eccepisce la sussistenza dell'effettivo interesse economico ad effettuare acquisti da e che le deduzioni dell'appellante non sono supportate da valida motivazione atteso che Ternienergia ha ampiamente motivato la scelta del fornitore con la necessità di ricevere nel più breve tempo possibile i pannelli solari e la prova della effettiva esecuzione è data dalle bolle doganali e dai certificati che dimostrano come le merci siano state utilizzate per realizzare n.4 impianti fotovoltaici né il comportamento della società risulta contraddittorio per l'acquisto effettuato prima della firma del contratto in quanto la società ha applicato regole di economia aziendale sia per evitare costi di stoccaggio dei pannelli sia per ridurre gli sprechi; la società ha poi fornito prova documentale che il prezzo pagato era in linea con quelli che avrebbe pagato dai consueti fornitori (allega prospetto) e che l'operazione è risultata economicamente conveniente per ottenere una agevolazione fiscale scadente alla fine del 2010.

Conclusivamente chiede quindi il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza con vittoria di spese del grado.

L'appellante ha depositato memorie illustrative in cui confuta le difese del contribuente e conferma i motivi d'appello e, circa la seconda esimente, contesta in particolare la produzione dei documenti nn.6 e 7 in quanto inammissibili perché non esibiti in sede di controllo ex art. 32 DPR 600/73.

La causa era trattenuta in decisione all'udienza pubblica odierna dopo aver sentito i rappresentanti delle parti costituite.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è infondato e merita di essere rigettato in quanto non appaiono condivisibili le censure mosse alla decisione dei primi giudici: per quanto concerne il motivo d'appello inerente la prima esimente prevista dal comma 11 dell'art.110 TUIR il collegio ne rileva l'insussistenza in quanto, diversamente da quanto ritenuto dall'appellante, la contribuente ha adeguatamente provato la natura commerciale dell'attività imprenditoriale del fornitore con sede ad Hong



Kong che fa parte di un gruppo internazionale di grandi dimensioni e svolge all'interno una funzione meramente distributiva come dimostrato dal Report dell'anno 2010 fornito in sede di contraddittorio e certificato da primaria società di revisione contabile.

Circa poi la ricostruzione fatta dall'ufficio appellante in ordine all'attività svolta dalla società LDK le presunzioni risultano prive dei prescritti requisiti e contrastanti anche con le stesse indicazioni in materia fornite al riguardo dal MEF – DRE Piemonte 2002 (citata dalla contribuente), secondo cui la prova che le imprese estere svolgano prevalentemente un'attività commerciale è dimostrabile da documentazione quale "statuto, iscrizione al registro imprese locale, bilanci pubblicati, numero dipendenti".

Nella fattispecie è innegabile che la contribuente abbia attivamente collaborato, sia nello spirito dell'art. 10 legge 212/00 sia perché era suo onere, per reperire la debita documentazione giustificativa dell'esistenza dell'esimente, pur evidenziando il fatto che le richieste dell'ufficio riguardassero altra finalità (art.167 TUIR), ed ha quindi consegnato ai verificatori la documentazione completa del bilancio certificato d'esercizio 2010 da cui emerge l'attività economica svolta dal venditore.

Secondo l'appellante, come citato in premessa, la documentazione è inadatta o comunque insufficiente ma non assumono particolare rilievo né i contatti telefonici e le email di utenze situate in Cina in quanto le relazioni commerciali vengono curate da referenti appartenenti ad altre consociate del gruppo ed anche il conto corrente acceso presso una filiale cinese appare giustificato sia per le dimensioni del gruppo stesso sia perché trattasi di scelta gestionale autonoma ed insindacabile.

Circa l'assenza, negli estratti conto prodotti, degli affitti inerenti la sede, basta rilevare che gli stessi si riferiscono soltanto all'ultimo trimestre 2010 e possono quindi legittimamente non contenere il dato contestato. Sostanzialmente già i primi giudici affermavano che la documentazione fornita potesse non essere esaustiva, ma certamente può ritenersi adeguata, una volta che si sia appurato che il contribuente abbia fatto tutto ciò che era nelle sue possibilità per dare la prova dell'attività svolta dal fornitore di paese black-list, e non può condividersi la tesi dell'appellante circa la necessità di avere una approfondita indagine su *tutta l'attività svolta dal fornitore*, prova quasi impossibile da fornire da parte di un soggetto terzo al rapporto tributario, cosicché appare ad esempio priva di pregio valutare la presenza più o meno documentata nella produzione dei beni, di maestranze di nazionalità cinese ma comunque appartenenti al gruppo.

Anche in relazione alla seconda esimente concernente l'effettivo interesse economico della contribuente ad effettuare l'acquisto dalla _____, le censure dell'appellante non sono condivisibili in quanto la _____ ha provato adeguatamente le ragioni di convenienza economica che l'hanno indotta ad effettuare l'acquisto dei pannelli fotovoltaici dalla _____ di Hong Kong; la società infatti ha dimostrato tramite le bolle doganali che il materiale acquistato sia stato utilizzato per realizzare 4 impianti fotovoltaici nell'urgenza di ricevere il materiale quanto prima possibile e poter quindi fruire di una particolare agevolazione fiscale che sarebbe scaduta alla fine del 2010.

Non risulta poi contraddittorio il comportamento, denunciato dall'ufficio appellante, circa l'acquisto effettuato poco prima della firma del contratto, avendo la società applicato basilari regole di economia aziendale tese ad evitare costi di stoccaggio e riduzione di sprechi di materiale.

Circa i prezzi del materiale acquistato, la contribuente ha allegato alle sue deduzioni documentazione comprovante la loro congruità: tuttavia a fronte dell'eccezione d'inammissibilità sollevata dall'appellante ex art.58 D.Lgs.546/92 ed in correlazione all'art.32 DPR 600/73, il collegio decide di non accogliere tale eccezione adeguandosi alla recentissima giurisprudenza della Corte di Cassazione n.5491 del 3/3/17 secondo la quale nel processo tributario, a differenza del processo civile, sono ammissibili nuovi documenti nel giudizio d'appello, non trovando applicazione la preclusione di cui all'art.345 comma 3 cpc.

La sentenza dei primi giudici merita pertanto ampia conferma con rigetto dell'appello e conseguente condanna dell'appellante alle spese del grado secondo il principio della soccombenza.

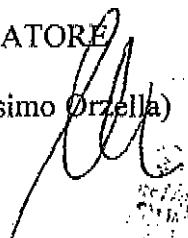
P . Q . M .

la Commissione Tributaria Regionale rigetta l'appello e condanna l'appellante DRE Umbria al pagamento delle spese del grado liquidate complessivamente in euro 3.000,00.

Così deciso in Perugia il 13 marzo 2017

IL RELATORE

(dott. Massimo Orzella)



IL PRESIDENTE

(dott. Michele Renzo)

