

IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE E GIURIDICHE

Perdite, minusvalenze, sopravvenienze passive

**Fatto Diritto P.Q.M.**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO EMILIA

SECONDA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

Presidente

Relatore

Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

**Svolgimento del processo**

L'ufficio, ha accertato un maggior reddito di impresa di Euro 780.348,00, un maggior valore della produzione IRAP di Euro 219.672,00 ed una maggiore imposta IVA di Euro 221.580,00. In particolare sono stati mossi i seguenti rilievi. Ai fini imposte dirette:

1. Veniva contestata la competenza ai sensi dell'art. 109 TUIR di 5 fatture, emesse nel 2007 e relative a prestazioni effettuate nel 2006 per un importo complessivo di Euro 31.204,00.

2. Costi non deducibili:

- sanzioni di carattere amministrativo relative ad atto di contestazione anno 2007, avente ad oggetto compensazioni orizzontale indebite. Recupero di Euro 22.772,22;

- costo di Euro 100.000,00 indebitamente dedotto, asseritamente rappresentativo di uno storno commissionale verso una controparte (D. P.) che ha permesso il raggiungimento di importi di fatturato di notevole entità.

3. Erogazioni liberali non consentite - corresponsione mensile al Sig. De. W., della società D.A. W. C. con sede in Florida di importi superiori ai 1.500,00 \$ pattuiti a titolo di rimborso spese, per un importo complessivo pari ad Euro 15.034,19.

4. Ammortamento non consentito. In data 20.07.2007 i soci della Ar. S.p.a. hanno approvato il progetto di fusione della società S. M. s.r.l. nella controllante Ar. S.p.a., con effetto sia dal punto di vista contabile che da quello fiscale a partire dal 1.01.2007.

Il valore dei fabbricati e terreni di provenienza S. M. confluito nella Ar. Spa ammonta ad Euro 1.113.229,74; sullo stesso la parte ha applicato la percentuale di ammortamento pari al 3%, deducendo indebitamente anche il costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza, in violazione del disposto di cui all'art. 36, commi 7 ed 8 del D.L. n. 223 del 2006. Di conseguenza l'Ufficio ha proposto il recupero di Euro 31.301,50 a fini IRES ed IRAP.

5. Perdite di esercizio precedente non deducibili fiscalmente. Sempre nell'ambito della summenzionata operazione di fusione, la società Ar. S.p.A. ha indicato nel quadro RR della propria dichiarazione alla sezione "perdite fiscali" relative alla incorporante (righe da RR10 ad RR13) le seguenti perdite di provenienza di esercizi precedenti, per un totale, nel quadriennio 2002- 2006, ampiamente superiore al reddito netto della società di Euro 467.956,00. Di conseguenza l'imponibile è stato azzerato. Tuttavia l'Ufficio ha verificato che tale imputazione delle perdite è avvenuta in violazione del disposto di cui all'art. 172, comma 7 del TUIR, con particolare riferimento al requisito del tetto commisurato al patrimonio netto della Ar. Spa ante fusione.

L'ufficio ha quindi recuperato a tassazione Euro 467.956,00 a soli fini IRES.

6. Canoni di Leasing immobiliare indeducibili. I verificatori hanno accertato che, relativamente al contratto di locazione finanziaria stipulato fra la società Ar. S.p.a. e la Cr. S.p.A., la Ar. ha indebitamente dedotto Euro 159.905,30. Infatti è stata dedotta non solo la quota interessi di tale contratto ma anche la quota capitale, in violazione del dettato di cui all'art. 36 comma 7-bis del D.L. n. 223 del 2006. A seguito di confronto con la parte, l'Ufficio ha rideterminato il maggiore imponibile a fini IRES ed IRAP in Euro 19.361,00 dal momento che la parte aveva provveduto ad una parziale rettifica dell'errore inserendo al rigo RF 35 "altre variazioni in aumento" l'importo di Euro 140.544,00.

7. Variazioni in diminuzioni non giustificate. La parte ha annotato tra le variazioni in diminuzione ai fini IRES nel quadro RF della dichiarazione, un ammontare complessivo di Euro 465.294,00. A seguito delle memorie presentate dalla stessa l'Ufficio ha potuto ridurre il maggior imponibile a fini IRES in Euro 92.720,0, relativamente all'importo ascritto a "differenza sui cambi" azzerando il maggior imponibile a fini IRAP.

Ai fini IVA venivano mossi i seguenti rilievi:

1. Indebita detrazione di imposta su provvigioni relative a cessioni extra UE.

In sede di controllo dei costi, è emerso che la società verificata ha corrisposto alla società Am. S.p.A., con sede in Novara, l'importo di Euro 230.000,00 + IVA 20% a titolo di "corrispettivo per prestazione occasionale di procacciamento sulla fornitura E. H. C./Te.". I verbalizzanti hanno proceduto a richiedere alla società la documentazione a supporto del costo speso. La parte ha esibito copia del contratto di vendita del 01.02.2007 dal quale emerge che era stata commissionata alla società Ar. Spa la fornitura di un impianto per il riciclaggio dei materiali in PVC per il valore complessivo di Euro 3.430.000,00.

A parere dei verbalizzanti tale prestazione si concretizzava in una intermediazione relativa all'esportazione al di fuori della UE di un bene mobile, in quanto la E. H. C., pur avendo sede legale nelle isole Vergini Britanniche, svolge la sua attività in Russia, luogo di destinazione dell'impianto.

Pertanto, ai sensi dell'art. 9, 1 comma del D.P.R. n. 633 del 1972, tale prestazione si configura come "servizio internazionale o connesso agli scambi internazionali" o "servizio di intermediazione relativo a beni in importazione, in esportazione o transito". Di conseguenza, il regime IVA applicabile, ai sensi dell'art. 9, comma 1 n. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972, è quello della non imponibilità, con il risultato che vi è stato un importo IVA indebitamente detratto di Euro 46.000,00.

2. Indebita detrazione d'imposta su prestazioni di servizi extra UE.

Analogamente, per una serie di fatture relative a costi "di missione" in Libia, quali prestazioni alberghiere e spese di trasporto (per il dettaglio si veda pag 1 atto di accertamento), è stata eccepita dall'Ufficio l'indebita detrazione a fini IVA di Euro 7.928,00.

Tale rilievo, già in sede di accertamento, è stato riconosciuto come fondato.

3. Omessa fatturazione di operazioni imponibili.

In sede di controllo delle operazioni di vendita, è emerso che la società verificata ha effettuato numerose cessioni all'esportazione, con contestuale emissione della fattura in regime di non imponibilità IVA ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. b) del D.P.R. n. 633 del 1972. I verificatori hanno dunque chiesto alla società l'esibizione dei documenti doganali certificanti l'effettiva fuoriuscita del territorio dello Stato.

La parte, in corso di verifica, ha esibito unicamente alcune Bill of lading relative alle ft. dalla 80 alla 95 (si veda prospetto pag. 12 atto di accertamento) ma non è stata esibita alcuna documentazione doganale che attesti l'avvenuta esportazione. In un secondo momento la parte ha esibito la bolla doganale ed il relativo MNR per quanto concerne le fatture dalla n. 80 alla 95. Per le restanti fatture l'Ufficio ha ritenuto non fornita la prova che esse configurino una cessione all'esportazione secondo quanto previsto dall'art. 8 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto ha provveduto a recuperare a tassazione IVA l'importo di Euro 167.652,00.

Ricorre Ar. spa con atto, nel quale sono stati contestati in diritto e nel merito tutti i rilievi mossi, fatta eccezione per i rilievi n. 4 e n. 6 a fini imposte dirette ed il rilievo n. 2 a fini IVA di cui la società ha riconosciuto la fondatezza.

### Motivi della decisione

La Commissione osserva

## Rilievi IRES IRAP

Rilievo 1 Si ribadisce la legittimità dell'operato dell'Ufficio. I costi oggetto di recupero poiché non di competenza sono infatti relativi a prestazioni ricevute nell'anno 2006. La circostanza che le fatture siano state emesse nel 2007 è priva di pregio, così come il richiamo del ricorrente alla disciplina civilistica di cui all'art. 2423-bis, punto 3. A nulla rileva eccepire una presunta mancanza di certezza rispetto a tali costi nell'anno 2006, dal momento che la competenza temporale è il principio generale che presiede alla determinazione del reddito di impresa. La deducibilità di costi in esercizi precedenti o successivi a quello di competenza deve essere esclusa, "non potendosi lasciare il contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i propri componenti di reddito, con innegabili riflessi sulla determinazione del proprio reddito imponibile" (cfr. Cass. 28.7.2006 n. 17195, Cass. 30.7.2007 n. 16819, Cass. 18.12.2009 n. 26664, Cass. 29.10.2010 n. 22135).

Del tutto inammissibile è, poi, l'eccezione sollevata da controparte con riferimento alla mancanza del presunto danno erariale in quanto nel caso di specie non si sarebbe verificata alcuna sottrazione di materia imponibile.

La tesi sostenuta nel ricorso è, infatti, in contrasto con il contenuto delle disposizioni di cui agli artt. 76 del TUIR e art. 1 del D.Lgs. n. 471 del 1997:

"L'imposta è dovuta per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma (..)";

"Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggiore imposta o della differenza di credito (...)".

Si osserva che nel caso di specie è fuori dubbio che la non corretta imputazione dei costi de quibus all'esercizio in esame in violazione di principio di competenza abbia influito sulla determinazione del reddito di impresa indicato nella relativa dichiarazione, traducendosi in una oggettiva irregolarità sostanziale.

### Rilievo 2 punto 1

Relativamente al punto 1, il Collegio concorda con l'Ufficio; si evidenzia come sia pacifica l'operazione di recupero compiuta sulle sanzioni per Euro 22.722,22. Si tratta infatti di sanzioni relative ad atto di contestazione per indebite compensazioni orizzontali. Al di là delle elaborazioni e dei dibattiti dottrinali, giova ribadire che, sul punto, non solo la prassi amministrativa ma anche la giurisprudenza di legittimità, è orientata in senso ostativo.

Infatti, secondo un filone giurisprudenziale di legittimità ormai consolidato, la deducibilità degli oneri in questione deve essere sempre esclusa per carenza del requisito dell'inerenza, a nulla rilevando la mancata previsione normativa di uno specifico regime di indeducibilità fiscale. In particolare, nella sentenza della Cassazione 3 marzo 2010, n. 5050 (ali.) (emessa, come si vedrà fra breve, con specifico riferimento al caso delle citate sanzioni antitrust), viene rilevato come la deducibilità delle sanzioni non possa, in generale, essere ammessa in quanto le stesse, essendo irrogate in relazione ad un esercizio non corretto dell'attività d'impresa, hanno - come già evidenziato - una funzione punitivo-repressiva ed affermare la loro deducibilità significherebbe, ad avviso dei Supremi Giudici, sminuire significativamente tale funzione.

### Rilievo 2 punto 2

Le doglianze della difesa sono fondate.

Nell'avviso di accertamento e, specificatamente, al richiamato rilievo si evidenzia che il "documento" (invoice) datato 16/11/2007 inviato dalla D. P. con sede in Qatar con esposto un importo pari a Euro 100.000 e recante la descrizione "rimborso come da contratto di vendita del 2/4/2007" era carente sia del numero di riferimento che dell'indicazione del destinatario; la ricorrente, preso atto della incompletezza del richiamato documento ed attesa la regolarità della transazione sottostante, si è immediatamente attivata per ottenere dal legale rappresentante della D. P. una dichiarazione nella quale si attestava che la "invoice" era stata regolarmente emessa da D. P. a carico della Ar. Spa e che la transazione era strettamente collegata al contratto di fornitura stipulato tra la Ar. spa e la D. P. il 2 aprile 2007 (causale della "invoice": Rebate as per addendum to sales agreement n. 06/06738 dated april 2, 2007): l'Ufficio ha ritenuto che tale dichiarazione non abbia aggiunto nulla di più di quanto emerso in sede di PVC. Dagli atti è evidente che l'affidavit sottoscritto da Mr. Ma. Sa., legale rappresentante della D. P., in presenza di un Notary Public, attesta la regolarità e veridicità della documentazione da lui inviata alla società oggi ricorrente.

L'Agenzia non ha eccepito alcunché sul contratto Ar./D. P.: pertanto non si comprende la doglianza sollevata dall'Ufficio posto che proprio il contratto - e non disconosciuto dall'Ufficio - prevedeva, alla side letter unita l'obbligazione di Ar. di corrispondere a D. P. il summenzionato importo di Euro 100.000; in tal senso testualmente: "subject to the execution and completion of the Sales Agreement, Ar. shall pay D. P. a rebate in an amount equal to Euro 100.000 (traduzione: in relazione all'esecuzione e per completezza del Contratto di vendita, Ar. dovrà pagare a D. P. uno sconto pari all'importo di Euro 100.000)". Quindi, il pagamento

contestato dall'Ufficio rappresenta una precisa obbligazione contrattuale alla quale Ar., certamente, non poteva sottrarsi, pena l'inadempimento.

Il contratto internazionale dedotto è pienamente valevole ai sensi del combinato disposto degli artt. 18 e 23 della Convenzione di Vienna del 1980 ed è indubbio che l'attività di D. P. scaturita con il riconoscimento dello sconto commisurato in Euro 100.000 abbia prodotto benefici alla ricorrente che, grazie all'attività di D. P. ha concluso affari di notevole rilievo che hanno permesso ricavi altrettanto significativi come emerge dagli atti allegati.

#### Rilievo 3

Con il terzo rilievo l'Agenzia ha provveduto a recuperare, a parere del Collegio legittimamente, l'eccedenza di Euro 15.034 corrisposta a titolo di rimborso spese, alla società "DA W. C." - Florida USA - in quanto eccedente la somma di USD 1.500 mensile prevista dal contratto sottoscritto tra le parti.

La società ricorrente obietta che "l'importo di USD 1.500 previsto in contratto non assume concetto di inderogabilità bensì di indirizzo, rimanendo nella facoltà della mandante (Ar.) poter autorizzare eventuali incrementi: in buona sostanza, l'importo dedotto in contratto è posto a garanzia della stessa Mandante che, ove ne ravvisi la convenienza, può autorizzare la mandataria al sostentamento di ulteriori spese per la produzione del reddito.". Il punto è che la Ar. non ha mai autorizzato tali incrementi. Tali incrementi, pur sistematici, non poggiano su alcun documento o su alcun accordo. L'Ufficio li ha dunque considerati pagamenti elargiti sine causa o, meglio, per liberalità, provvedendo a recuperare gli importi. E' evidente come tale classificazione non sia poggiata su una presunzione quanto sull'impossibilità per la parte di dimostrare una corrispettività fra gli stessi e la prestazione fornita dal Sig. De. W..

#### Rilievo 4

In merito a questo rilievo la parte non ha proposto alcuna impugnazione.

#### Rilievo 5

La doglianza della difesa è fondata e degna di nota.

La disposizione introdotta dall'art. 172, comma 7 del TUIR, è stata emanata al fine di contrastare la realizzazione di fenomeni elusivi consistenti nella compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali di società prive di capacità produttiva (c.d. "bare fiscali") con i redditi imponibili di altre società partecipanti all'operazione straordinaria (letteralmente, in tal senso, Risoluzione 54/E Agenzia Entrate Direzione Centrale Normativa, 9 maggio 2011). L'operazione contestata posta in essere da Ar., appare di assoluta liceità. Infatti, con riferimento al riporto delle perdite derivanti dalle operazioni di fusione, l'art. 172 comma 7 venne istituito al fine di contrastare le operazioni elusive e solo quelle non potendosi ammettere, di converso, che il legislatore ponesse eccezioni a previsioni statuite dal codice civile.

L'operazione posta in essere da Ar., mediante l'incorporazione di S. M. non ha carattere elusivo né è possibile paventare una dissimulazione del negozio. Nemmeno l'Amministrazione ha posto il minimo dubbio.

Le ragioni economiche dell'operazione appaiono economicamente valide.

L'intento del Legislatore, con l'emanazione della norma in commento, è stato effettuato con lo scopo di "contrastare il fenomeno del commercio delle cosiddette bare fiscali".

Nel nostro ordinamento tributario, più che esistere un divieto generalizzato di utilizzo intersoggettivo delle perdite fiscali, cioè di trasferire, mediante operazioni straordinarie, perdite a soggetti con utili e viceversa, esiste un principio di esclusione della possibilità di riportare le perdite fiscali pregresse che opera soltanto in presenza di "fattispecie patologiche" cioè laddove la società che ha in dote le perdite si presenti essenzialmente come una società decotta, carica solo di perdite fiscali e l'operazione straordinaria sia posta in essere al solo scopo di trasferire le sue perdite riportabili ad una società inutile, per abbattere il reddito di impresa imponibile di quest'ultima.

Nel caso di specie, Ar. (incorporante) è la società che ha maturato perdite riportabili ed era ed è una società con provata vitalità economica (è la stessa Agenzia che lo riconosce anche nell'Accertamento: "... ammettendo che la società soddisfi il requisito relativo al superamento della soglia ...") mentre S. M. (incorporata) è società senza alcuna perdita fiscale da portare "in dote"; senza l'operazione straordinaria dedotta, il reddito e le perdite di Ar. sarebbero rimaste immutate.

Pertanto, posta la dimostrazione della valida ragione economica ad effettuare l'operazione di fusione, non è ravvisabile - in quanto non sussiste - alcun intento elusivo alla deliberazione straordinaria.

Qualora la società cui le perdite si riferiscono soddisfi i determinati requisiti di vitalità economica, la compensazione intersoggettiva di utili e perdite, nell'ambito di operazioni straordinarie, è pienamente consentita.

Con Circolare n. 9/2010, l'Agenzia osserva che "in ipotesi di fusione per incorporazione di società non inclusa in società inclusa nel consolidato, le limitazioni di cui all'art. 172, comma 7, del TUIR risulteranno applicabili limitatamente alle perdite quantificabili ai sensi dell'art. 188 comma 2 del TUIR", detto indirizzo dell'Agenzia deve essere interpretato in via estensiva dovendosi, di converso, evidenziare un trattamento impari, non ammesso dalla giurisprudenza e dalla Carta. Sulla questione della legittimità del riporto delle perdite fiscali in operazioni straordinarie, si è pronunciata la Corte di Giustizia UE del 10 novembre 2011 nel procedimento C-126/10. I Giudici Europei argomentano osservando che il trattamento fiscale contenuto nella direttiva 90/434 (Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990 n. 90/434/CEE) consente di dedurre le perdite fiscali nell'ambito di operazioni societarie straordinarie di fusione, scissione, conferimento di attivo e scambio di azioni. L'articolo 11 della Direttiva prevede la possibilità, per gli Stati Membri, di non accordare il beneficio e, pertanto, in casi eccezionali, possono anche non essere applicate le disposizioni di agevolazione fiscale nei casi in cui l'operazione dia adito a sospetti di frode o elusione fiscale. La mancanza di valide ragioni economiche costituisce un elemento di presunzione del raggiungimento di obiettivi contrari all'ordinamento tributario. La presunzione, però - osservano i Giudici - non può essere basata soltanto su principi di carattere generale ma richiede, da parte degli Stati Membri, un esame dei singoli casi per appurare l'effettivo rischio di evasione od elusione. I Giudici sottolineano che la misura contenuta nell'articolo 11 costituisce una misura derogativa alla direttiva 90/434 e, in quanto tale, va interpretata restrittivamente altrimenti verrebbe meno la sua funzione di salvaguardia. Pertanto, i Giudici Europei - evidenziando il dettato del "nono considerando" della Direttiva 90/434 - limitano il campo d'azione degli Stati Membri, sul tema in oggetto, unicamente: "occorre prevedere la facoltà degli Stati Membri di rifiutare il beneficio dell'applicazione della presente direttiva allorché l'operazione di fusione, di scissione, di conferimento di attivo o di scambio di azioni ha come obiettivo la frode o l'evasione fiscale...".

Nella Sentenza in commento, i Giudici osservano: "Risulta che, per accertare se l'operazione prevista abbia una tale obiettivo (l'elusione, ndr) le autorità nazionali competenti non possono limitarsi ad applicare criteri generali predeterminati ma devono procedere, caso per caso, ad un esame globale dell'operazione di cui trattasi; infatti, l'istituzione di una norma di portata generale che escluda automaticamente talune categorie di operazioni dell'agevolazione fiscale, a prescindere da una effettiva evasione o frode fiscale, eccederebbe quanto è necessario per evitare tale frode o evasione fiscale e pregiudicherebbe l'obiettivo perseguito dalla direttiva 90/434 - Sentenza L.-B., 17 luglio 1997, causa C-28/95, punti 41 e 44 ... Omissis ... Pertanto, il Giudice del rinvio si chiede, fondandosi sulle espressioni "ristrutturazione" e "razionalizzazione" impiegate all'art. 11, n. 1, lettera a) della Direttiva 90/434, se l'effetto positivo in termini di costi strutturali, derivanti dalla riduzione dei costi amministrativi e di gestione del gruppo a seguito della fusione per incorporazione, possa costituire una valida ragione economica ai sensi di tale articolo... Risulta dal tenore letterale del detto art. 11 n. 1 lett. a) e più in particolare dalle espressioni "quali la ristrutturazione o la razionalizzazione" che le operazioni così previste costituiscono esempi di valide ragioni economiche e che essi devono essere interpretate conformemente a tale ultima nozione."

#### Rilievo 6

Il rilievo con il quale l'Ufficio ha provveduto a recuperare quote dei canoni di leasing non deducibili non è stato impugnato.

#### Rilievo 7 IRES IRAP

Il settimo rilievo è stato oggetto di numerose rideterminazioni da parte dell'Ufficio che, a seguito delle memorie di parte, ha rideterminato la pretesa tributaria. Tuttavia è stato conservato il recupero dell'importo inserito in variazione in diminuzione di Euro 92.720,00 dal momento che le modalità di calcolo di tale importo, ascritto a "differenza sui cambi" non sono risultate sufficientemente esplicate. Il Collegio, letti gli atti ritiene valide le ragioni dell'ufficio.

#### Rilievi ai fini IVA

##### Rilievo 1

In merito al rilievo 1 le doglianze della Ar. paiono, a parere dell'Ufficio, destituite di fondamento. Infatti, nel contratto di vendita del 01.02.2007 esibito dalla parte emerge che alla Ar. è stata commissionata dalla E. H. C./Te. la fornitura di un impianto per il riciclaggio dei materiali in PVC per il valore complessivo di Euro 3.430.000,00. La E. H., pur avendo sede legale nelle isole vergini britanniche, svolge la sua attività in Russia, luogo di destinazione dell'impianto. Di conseguenza risulta evidente che la attività svolta dalla Am. Spa è consistita in un'attività di "servizio di intermediazione relativo a bene in esportazione", per il quale ha ricevuto l'importo di Euro 230.000,00 +IVA.

Tale operazione risulta dunque non imponibile ai sensi degli art. 8 comma 1 e 9 comma 1 del D.P.R. n. 633 del 1972 e l'importo di Euro 46.000,00 risulta non detraibile e da recuperare a tassazione.

##### Rilievo 2

Tale rilievo non è stato impugnato dalla difesa.

##### Rilievo 3

In merito a questo rilievo, relativo alla omessa fatturazione di operazioni imponibili, la parte, a sostegno della propria tesi, evidenzia come in realtà non sia esigibile alcuna documentazione doganale, dato che, come avrebbe dichiarato lo spedizioniere "There are n. export documents stamped by Customs in the US. The export Customs clearance is filed electronically. The B/L (Bill of Lading) which you received for the transport should be sufficient proof for the export".

Tale tesi è fondata per le seguenti ragioni.

Nell'avviso di accertamento e specificatamente al richiamato rilievo 3/2007 si ribadisce che - nonostante sia preso atto che le fatture dalla n. 75 alla n. 78 indicano la partenza della merce dalla ditta "Co. Co." Pittsburgh (PA) - USA e che le fatture dalla n. 100 alla n. 102 indicano che la partenza della merce dalla ditta "Sc.-Bu. Ha." Buffalo, New York - USA - si ritiene che per i beni in questione doveva essere fornita la prova della cessione all'esportazione di cui all'art. 8 del D.P.R. n. 633 del 1972.

La deduzione osservata dall'Ufficio dipende da alcune indicazioni riportate nelle citate fatture e, precisamente: titolo di non imponibilità ex art. 8, comma 1, lettera B del D.P.R. n. 633 del 1972, condizioni di consegna EXW (stabilimento Reggio Emilia) ed estremi di un documento di trasporto nazionale.

Le richiamate annotazioni dell'Ufficio rappresentano un errore formale ed imputabili a una semplice distrazione da parte dell'Ufficio amministrativo della ricorrente. In particolare con l'errato digitazione del codice di consegna EXW, l'unico codice presente in quel momento, come si evince dalla tabella allegata "elenco tipi di porto" (documento 7), che in automatico richiede l'indicazione dei riferimenti di trasporto nazionale.

I beni oggetto delle citate fatture, come sempre dichiarato dal legale rappresentante della ricorrente, sono stati acquisiti da fornitori residenti negli USA e che gli stessi beni sono stati direttamente spediti, senza mai transitare sul territorio nazionale, al cliente finale in D.. Così come previsto dal contratto di fornitura stipulato il 2 aprile 2007 tra la Ar. spa e D. P. (documento 7 citato).

A conferma di questo fornito nella documentazione compiegata all'Ufficio, la Società ricorrente ha richiesto allo spedizioniere internazionale americano "Sc. I." di fornire la documentazione doganale attestante la spedizione dagli USA a D..

Lo spedizioniere ha ufficialmente dichiarato: "There are n. export documents stamped by Customs in the US. The export Customs clearance is filed electronically. The B/L which you received for the transport should be sufficient proof for the export. They also contains the AES (export custom clearance) filing reference".

Viene allegata la comunicazione ricevuta in data 9 agosto 2012 dallo spedizioniere "Sc. I." che conferma la spedizione diretta dalla merce qui in discussione dagli USA a D. e che ribadisce che la documentazione di spedizione prodotta (Ocean Combined Transport Bill of Lading) è esaustiva e conforme alla normativa doganale vigente in USA (Peraltro, nella "additional page to Bill of Lading" è dichiarato che il "Port of loading" è Franklin PA e che il "Port of Discharge" è D. Qatar).

Tutte le B/L inerenti a tali spedizioni riportano il codice AES relativo al passaggio doganale.

Per di più vi è concordanza tra quanto asserito e la documentazione già prodotta all'Ufficio:

- il Bill of Lading ha come riferimento il numero del container;
- il riferimento del container è indicato nel Packing List;
- il certificato di origine ha come riferimento la fattura;
- la fattura ha come riferimento il Packing List.

Tutte le precisazioni hanno carattere di precisione e concordanza.

Ora, se nessun ingresso della merce, nel territorio nazionale, è stato provato dall'Ufficio, è impossibile che la merce mai entrata in Italia ne possa essere uscita.

La richiesta dell'Ufficio è, pertanto, infondata.

Vista la peculiarità della lite ed il dispositivo che segue, le spese sono compensate.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie parzialmente il ricorso, in particolare, circa i rilievi IRES-IRAP, accoglie il numero 2 al solo punto 2 ed il 5; circa i rilievi IVA viene accolto il numero 3. Spese compensate.

---

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.