

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 296/23/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto depositato in data 1 giugno 2010, la Merck Spa, con sede in Milano, via Stephenson n. 94, in persona del legale rappresentante e Presidente del Consiglio di Amministrazione Ma. Li., assistita e difesa dai dott.ri Andrea Vagliè, Federico Conte e Eva Anzani, e con domicilio eletto presso lo studio Pirola, Pennuti Zei & Associati in Milano, via Vittor Pisani n. 20, ha proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento n. R1U030901738/2009, per l'anno di imposta 2004, notificato in data 23 dicembre 2009 in materia IVA per € 104.369,00=, IRAP per € 1.710,00= ed "IRES teorica" per € 13.274,00=, oltre interessi e sanzioni.

L'avviso di accertamento in questione, che procede alla liquidazione delle sole imposte IVA ed IRAP, in quanto per il triennio 2004,2005,2006 la ricorrente aderiva al consolidato nazionale ex art. 117 e seguenti del DPR 22 dicembre 1986 n. 917 (TUIR) in qualità di consolidante, trae origine da una verifica fiscale per il 2006, che ha comportato una segnalazione di elementi di accertamento anche per gli anni 2004 e 2005, a seguito della quale l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 6, notificava in data 30 marzo 2009 alla ricorrente un questionario al fine di richiedere documentazione giustificativa delle variazioni in aumento ed in diminuzione del reddito indicato nel quadro RF del Modello Unico 2005, per l'anno 2004. La ricorrente ottemperava alla richiesta dell'Agenzia delle Entrate, ciononostante veniva notificato l'avviso di accertamento oggetto del presente ricorso, con il quale si procedeva alla rettifica del quadro IQ del Modello Unico 2005, accertando un maggior valore della produzione ai fini IRAP in conseguenza del disconoscimento di costi per € 40.233,29= (rispettivamente € 14.517,00= relativi alla presunta indebita deduzione dell'accantonamento al fondo indennità suppletiva di clientela ed € 25.706,29= relativi ai costi di cui all'art. 110, comma 10 del TUIR), nonché alla rettifica della dichiarazione IVA, accertando un minor credito IVA di € 104.369,00=, in conseguenza del disconoscimento di detrazioni di imposta per tale importo. Con il medesimo avviso l'Ufficio accertava inoltre un maggior reddito di impresa ai fini IRES in conseguenza del disconoscimento di costi per € 40.223,29= di cui sopra. In data 23 dicembre 2009 veniva altresì notificato alla ricorrente nella sua qualità di consolidante, ai sensi dell'art. 127, comma 1, lett. a) del TUIR, l'avviso di accertamento RI U090901750/2009, anno 2004, con il quale si procedeva a rettificare la dichiarazione Modello Consolidato Nazionale e Mondiale 2005, redditi 2004, evidenziando al quadro NF1 un maggior imponibile di € 40.223,00=, e conseguentemente rettificando la perdita d'esercizio indicata al quadro CN2 in un importo pari ad € 4.723.297,00=; contestualmente l'Ufficio provvedeva all'irrogazione di una sanzione amministrativa di € 258,00=.

Sempre in data 23 dicembre 2009 veniva notificato alla ricorrente altro avviso di accertamento n. R1U080901741/2009 per l'anno 2004, con il quale si procedeva, ex art. 39 e 41 bis DPR 600/73, alla rettifica del quadro RF59 Modello Unico 2005, accertando un maggior reddito imponibile in conseguenza del disconoscimento di costi per € 40.223,29= nonché della relativa rettifica, ai sensi dell'art. 127 del TUIR, del quadro GN5 Modello Unico 2005 (relativo ai redditi complessivi dichiarati ai fini del consolidato) accertando un maggior reddito di € 40.223,00=, corrispondente ad "IRES teorica" di € 13.274,00=.

Anche questi due ultimi avvisi di accertamento venivano impugnati da Merk Spa con ricorsi pure depositati in data 1 giugno 2010, rispettivamente R.G.R. n. 7760/2010 e n. 7761/2010, dei quali veniva richiesta la riunione al presente ricorso, essendo risultate improduttive le istanze di accertamento con adesione presentate per ciascuno degli avvisi

menzionati. Su conforme istanza delle parti i tre ricorsi di cui sopra venivano riuniti alla udienza del 10 ottobre 2011 per connessione soggettiva ed oggettiva.

Premette la ricorrente che nel 2004 aveva sostenuto costi per operazioni con imprese residenti in paesi a fiscalità privilegiata per € 789.091,00=, e pertanto nel Modello Unico 2005, indicava al rigo RF34 una variazione in aumento per € 789.091,00=, ed al rigo RF54 una corrispondente variazione in diminuzione per lo stesso importo ai fini della deduzione dei costi in parola. A seguito dell'invio del questionario, trasmetteva la documentazione relativa a tale deduzione, tra cui copia delle fatture e l'organigramma del Gruppo Merck, cui appartengono sia la ricorrente che le società "Merck AG" con sede nel cantone di Zug, Svizzera, e "Merck & CIE KG" con sede nel cantone di Uri, Svizzera. La documentazione veniva integrata a seguito di ulteriore richiesta dell'Ufficio.

Con il primo avviso di accertamento qui impugnato, l'Ufficio con riferimento ai costi di cui all'art. 110 del TUIR, relativamente alle fatture emesse da "Merck AG" concludeva per la non deducibilità degli stessi per € 25.706,29=. Con riferimento alle fatture emesse da "Merck & CIE KG", concludeva eccependo una presunta indebita detrazione IVA per un importo di € 104.369,00=. Deduce la ricorrente:

1) Rilievo ai fini IVA - presunta illegittima detrazione di imposta per € 104.369,00= e relative sanzioni.

Eccepisce la violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli art. 3 Legge 241/1990, 7, comma 1, legge 212/2000; del combinato disposto degli artt. 54 e 56, comma 2, del DPR 633/1972; violazione e falsa applicazione dell'art. 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997 e dell'art. 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997.

In particolare l'Ufficio non ha indicato "i presupposti di fatto" e le "ragioni giuridiche" che collegati a detti presupposti legittimano l'attività svolta. Inoltre non risultano indicati gli "elementi probatori" che confortano il rilievo mosso, mentre la ricorrente ha posto l'ufficio nella condizione di riconoscere l'infondatezza della pretesa tributaria fornendo elementi probatori a sostegno del proprio buon diritto. In particolare, con riferimento agli acquisti con la consociata "Merck & Cie KG" ha specificato che fino al 18 aprile 2004 le merci venivano inviate direttamente dalla predetta società al magazzino della Merck Spa, mentre a partire dal 19 aprile 2004 la "Merck & Cie KG" adottava una nuova prassi, per la quale lo sdoganamento delle merci avveniva nel territorio tedesco avvalendosi di un proprio rappresentante fiscale residente in Germania, identificato nella società "Lebert & Co Spedition GMBH & Co. KG". Pertanto gli acquisti di cui alle fatture in discussione n. 3455 del 6/5/2004 e n. 3589 del 20/10/2004) non costituiscono più importazioni di beni bensì acquisti intracomunitari, come risulta dalla prodotta documentazione di spedizione e doganale, che dimostra che le operazioni in questione non si sono realizzate come importazioni di beni dalla Svizzera, ma come acquisti intracomunitari, e pertanto nessuna indebita detrazione IVA è stata operata. Ciò è confermato dai libri Iva prodotti in copia autenticata, dai quali risulta che le fatture in esame non sono state registrate come importazioni e conseguentemente per tali fatture non è stato registrato alcun credito Iva nelle liquidazioni mensili, ragione per cui non si è potuto realizzare l'"illegittima detrazione" contestata dall'Ufficio. Ne consegue che neppure sono dovute le sanzioni relative ad una presunta illegittima detrazione, del tutto inesistente.

2) Costi relativi ad operazioni intercorse con soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata ex art. 110, comma 10, del TUIR - presunta illegittima deduzione per € 25.706,29= e relative sanzioni. Trattasi di costi per quattro fatture emesse dalla consociata Merck AG, riferentesi ad un contratto con la stessa stipulato per distacco di personale, per il quale il signor Ad. Sc., cittadino svizzero dipendente della Meck AG, svolgeva l'incarico di Amministratore delegato della ricorrente, che doveva sostenere tutti i costi connessi alle

prestazioni del signor Sc., per salari, contributi nonché ogni altro costo connesso al distaccamento in Italia, conformemente alla prassi in materia di distacco del personale. In particolare deve ritenersi conforme ai Regolamenti Comunitari 1408/71 e 574/72 ed all'accordo sulla libera circolazione delle persone tra l'Unione Europea e la Confederazione Elvetica, il fatto che il lavoratore non appartenente all'Unione Europea, temporaneamente distaccato in Italia, continui a poter aderire al sistema previdenziale del proprio paese di origine. La incongruenza rilevata dall'Ufficio tra la remunerazione annuale di €45.492,00= prevista in contratto a favore del signor Sc., e l'importo di € 25.706,29= risultano da dette fatture, è giustificata dal fatto che mentre la remunerazione veniva corrisposta al signor Sc. direttamente dalla ricorrente, per gli oneri contributivi di spettanza dello stesso soggetto, era Merck AG, che provvedeva al versamento all'Ufficio federale competente per poi riaddebitarli alla ricorrente, che li rimborsava; ed unicamente a tali oneri contributivi si riferiscono le fatture in questione.

Mentre la logica economica di tale scelta deriva dalle specifiche competenze del signor Sc..

3) Accantonamento al fondo indennità suppletiva agenti di € 14.517,00=, e relative sanzioni. Eccepisce la violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli articoli 109,105, 107 del TUIR, la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 471/1997, dell'art. 10 Legge 212/2000e dell'art. 6, comma 2, D.Lgs. 472/1997 relativamente alle sanzioni amministrative. Il rilievo riprende a imposizione l'accantonamento al fondo indennità suppletiva di clientela di € 14.517,00= effettuato nel 2004, che parte ricorrente assume legittimamente dedotto ai fini Ires e Irap, in sede di determinazione del reddito imponibile. L'Ufficio sulla base di alcune pronunce giurisprudenziali e di Circolari Ministeriali ritiene legittima la ripresa, nonostante la Risoluzione 59/E dell'Amministrazione Finanziaria emanata nel 2004 che affermava la piena deducibilità di detti accantonamenti, indirizzo invero mutato con la successiva circolare 42/E che recepiva indirizzi giurisprudenziali che sostenevano la non deducibilità degli stessi, atteso che la formulazione originaria dell'art. 1751 c.c., in materia di indennità di cessazione dei rapporti di Agenzia, non contemplava esplicitamente l'indennità suppletiva di clientela. Peraltro a seguito della riforma di detto art. 1751 (D.Lgs. 303/1991, art. 4), in esecuzione della direttiva comunitaria 86/653/CEE, è venuta a mancare la distinzione operata dalla Cassazione tra indennità di cessazione del rapporto di Agenzia previste dal Codice civile, e come tali ritenute deducibili, e quelle previste a livello di accordi collettivi nazionale, i cui accantonamenti annuali erano ritenuti non deducibili, con la conseguenza che anche questi ultimi devono ritenersi riconducibili alle indennità di cui all'art. 17, comma 1, lettera d) del Tuir, e pertanto deducibili dal reddito di impresa secondo il criterio di competenza, ai sensi del comma 4, dell'art. 105 del TUIR, come riconosciuto dalla stessa Corte di Cassazione con sentenza n. 13506 del 11 giugno 2009. Ne consegue che anche le sanzioni relative devono ritenersi illegittime, anche perché emesse in ipotesi di obiettive condizioni di incertezza art. 10, comma 3, L. n.212/2000), e stante il principio di affidamento incolpevole nelle indicazioni provenienti dalla Pubblica Amministrazione che esclude l'applicazione sia dell'imposta che della relativa sanzione, come enunciato dalla richiamata giurisprudenza..

Anche nei ricorsi riferentesi agli ulteriori due avvisi di accertamento sopra indicati, la ricorrente riprendeva le medesime argomentazioni giuridiche, per quanto di competenza dei relativi atti. Con riferimento a tutti e tre gli avvisi di accertamenti impugnati chiede pertanto dichiararsi la nullità degli stessi, con la condanna dell'Agenzia delle entrate-Ufficio di Milano 6 a rimborsare le somme eventualmente percepite, e con vittoria di spese, competenze ed onorari di causa. Con note scritte depositate in data 19 luglio 2009 in tutti e tre i ricorsi, si è costituita l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Milano 6, depositando

comparse di costituzione del medesimo contenuto in relazione agli argomenti di competenza dei singoli atti impugnati, e in particolare deducendo: Componenti negativi di reddito indeducibili:

- 1 - costi per operazioni con soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata di € 25.706,29=, a norma dell'art. 110, comma 10 del TUIR.

Rileva che la documentazione prodotta dalla parte non risulta prodotta in copia certificata come conforme all'originale dalla Autorità Consolare Italiana all'estero. Nel merito contesta che tale documentazione sia idonea a fornire la prova, a carico della contribuente, di cui all'art. 110, comma 11 del TUIR, in relazione al fornitore "Merck AG", sia con riferimento alla convenienza economica della operazione che alla concreta esecuzione della medesima. In particolare la parte ha provato solo l'esistenza formale di detta società e la sua registrazione, ma non l'esercizio di una attività commerciale effettiva (Risoluzioni n. 100/E del 8 aprile 2009 e n. 46/2004). Facendo riferimento alla circolare n. 18/E del 12.02.2002, rileva che il fatto che la stessa società risulti regolarmente tassata, non esclude l'applicazione della normativa c.d. "Black List", quando come nel caso in esame, il livello di tassazione medio dei redditi societari (come appunto nel cantone di Zug della Svizzera), anche in virtù di accordi o provvedimenti Dell'Amministrazione Finanziaria competente, risultano inferiori rispetto al livello medio di tassazione del resto della Confederazione Elvetica (fonte: rapporti KPMG International), usufruendo di regimi fiscali agevolati. Inoltre non è stato sufficientemente provato che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico, e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione, posto che per l'attività prestata dal signor Ad. Sc. non si evince la natura ed il luogo di svolgimento delle prestazioni ricevuta, e vi è una discrasia tra l'importo fatturato (€ 25.706,29=) e quello contrattualmente pattuito (€ 45.492,000).

Rilievi ai fini IVA

L'Ufficio prende atto che la discrepanza tra l'importo dei costi per operazioni con soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata indicati in dichiarazione dalla ricorrente (€ 789.091,00=) e quello indicato dai dati doganali dell'Anagrafe Tributaria (€ 652.233,00=) deve ricondursi alla circostanza che a partire dall'aprile 2004 è stato adottato un sistema di sdoganamento, tramite rappresentante fiscale in Germania, per cui le merci importate dalla Svizzera, venivano sdoganate in Germania, e quindi dichiarate come acquisti intracomunitari dalla Merck Spa. Al riguardo osserva comunque che non risultano prodotti i modelli Intra relativi agli acquisti in questione, che le fatture risultano emesse dal soggetto estero direttamente a Merck Spa e che le relative merci risultano spedite direttamente in Italia, mentre nella fattura n. 3455/2004 non risulta riportata la partita IVA del rappresentante fiscale. Pertanto le fatture acquisti n. 3455 e 3589 emesse dalla "Merck & CIE", - trattandosi di cessioni effettuate da operatore extracomunitario e di merce proveniente dalla Svizzera che risulta spedita direttamente in Italia, e non essendo stata prodotta la documentazione relativa all'assolvimento dell'IVA, né la documentazione relativa all'integrazione delle fatture, ed alla registrazione e indicazione degli acquisti negli elenchi degli acquisti comunitari, ed essendo carente la designazione ed individuazione del rappresentante fiscale nella fattura n. 3455 -, non si configurano come operazioni intracomunitarie, ma importazioni di cui la Parte non ha dimostrato il regolare assolvimento dell'IVA in dogana, pertanto si rileva l'indebita detrazione dell'Iva sulle fatture esaminate.

- 2 -accantonamento indennità suppletiva agenti non deducibili di € 14.517,00= a norma del combinato disposto di cui agli artt. 105, 107 e 109 TUIR.

L'Ufficio rileva che gli accantonamenti per l'indennità suppletiva di clientela, e sino a che la medesima non venga effettivamente corrisposta al termine del rapporto di agenzia, non ha fiscalmente quei caratteri di certezza nell'"an" e nel "quantum", che ne possano permettere

la deducibilità in base alle regole dettate dall'art. 70 del TUIR (ora art. 105). Infatti mentre l'indennità di risoluzione del rapporto appare certa nell'an e nel quantum, in quanto calcolata semplicemente e comunque in base alle provvigioni maturate, l'indennità suppletiva di clientela è prevista solo per il caso che il vincolo contrattuale si sciogla per iniziativa del mandante, per fatto non imputabile all'agente o rappresentante dovuto a vecchiaia, invalidità permanente e totale o per conseguimento della pensione di vecchiaia, circostanze che solo al momento della cessazione del rapporto possono essere verificate, e che in pratica assumono un valore risarcitorio in quanto volte a coprire il lucro cessante dipendente dalla cessazione del rapporto di agenzia per causa non imputabile all'agente. Ai sensi dell'art. 109, comma 1, del testo Unico n. 917/1986, come modificato dal DPR n. 344/2003, i componenti positivi e negativi di reddito concorrono a formare il reddito d'impresa nell'esercizio di competenza, e qualora nel periodo di competenza detti componenti non siano certi nell'an e nel quantum, o determinabili oggettivamente nel quantum, dovranno essere imputati all'esercizio nel quale acquisiranno i predetti requisiti di certezza e determinabilità oggettiva, come confermato del resto da dottrina e giurisprudenza dominante.

Anche sotto il profilo di quanto disposto dall'art. 105, comma 4 del TUIR all'art. 17, lettera d), va rilevato che per effetto dell'ulteriore richiamo di cui al comma 1 dello stesso articolo, la deducibilità di detti accantonamenti va circoscritta entro i limiti delle "quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contabili", concetto che implica il riferimento ad una componente certa nell'an e che si incrementa nel quantum per effetto del decorso temporale. Sotto tale profilo viene a mancare per l'indennità suppletiva di clientela, il requisito della maturazione, cui l'art. 105, comma 1, subordina la deducibilità dell'accantonamento.

Quanto alla inapplicabilità delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza (art. 6 D.Lgs. n. 472/1997 e art. 10, comma 2, L.212/2000), nei confronti dei contribuenti che abbiano dedotto gli accantonamenti in argomento successivamente alla emanazione della risoluzione n. 59/E del 2004, rileva che l'ignoranza o la falsa rappresentazione della realtà che rilevano ai fini di detta inapplicabilità delle sanzioni, devono essere esenti da colpa, ed in ogni caso, essendosi ormai consolidato l'orientamento della Suprema Corte, la non applicazione delle sanzioni e degli interessi è consentita solo qualora la rettifica della dichiarazione, con il conseguente recupero a tassazione dei predetti accantonamenti, avvenga entro il termine di presentazione di Unico 2007, ovvero prima che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento. Chiede pertanto che i ricorsi proposti vengano respinti, con la condanna della ricorrente al pagamento delle spese, diritti ed onorari di giudizio.

Con note scritte depositate in data 22 settembre 2011, la ricorrente chiedeva la riunione dei ricorsi n. 7759-7760-7761/2010 di cui sopra, per connessione soggettiva ed oggettiva delle relative controversie.

Con ulteriore memoria difensiva in data 20 settembre 2011, la ricorrente ribadiva le carenze della memoria di costituzione dell'Ufficio, riprendendo le argomentazioni a sostegno del ricorso. In particolare, con riferimento al

1) Rilievo ai fini IVA - presunta illegittima detrazione di imposta per € 104.369,00=, ribadisce la totale illegittimità del rilievo per difetto di motivazione (art. 7 L. 212/2000, art. 3 L. 241/1990 e art. 56, comma 2, DPR 633/72), non avendo l'Amministrazione Finanziaria adempiuto all'onere probatorio a suo carico in ordine alla supposta indebita detrazione Iva di cui si discute. Infatti l'Ufficio fonda la sua presunzione sul fatto che, a suo dire, la ricorrente non avrebbe dimostrato il regolare assolvimento dell'Iva in dogana, e pertanto la relativa Iva riportata in fattura sarebbe indebita. In effetti l'assunto si basa su un duplice

errore, e cioè in primo luogo sul fatto che si tratti di importazione in Italia dal territorio Svizzero, mentre risulta provato dalla documentazione doganale e dello spedizioniere prodotta, che si tratta di acquisto intracomunitario di beni preventivamente immessi da Merck & Cie KG in libera pratica nel territorio dell'Unione Europea, e precisamente nel territorio tedesco, per il tramite della dogana tedesca di Singen. In secondo luogo la Merck Spa non ha mai registrato come importazioni le operazioni in esame, e quindi non ha mai iscritto IVA a credito nei propri registri IVA, e conseguentemente non ha mai detratto l'IVA contestata dall'Agenzia delle Entrate. Evidenzia altresì che l'Ufficio lamenta la mancata dimostrazione del versamento Iva da parte del rappresentante fiscale in Germania, e contesta tale pretesa sulla base del corretto inquadramento della fattispecie di acquisti realizzati come operazioni di immissione in libera pratica in Germania di merci destinate alla ricorrente nel territorio italiano, per la quale la normativa Comunitaria (Direttiva 2009/69/CE che ha modificato la Direttiva 2006/112/CE) e quella interna (art. 67 del DPR 633/72, art. 38 del D. Lgs. 331/1993) dispongono che i beni che sono importati in un determinato paese comunitario scontano i dazi doganali e le tasse equivalenti nel paese di importazione (Germania), ma beneficiano dell'esenzione dell'Iva che sarà assolta mediante il meccanismo dell'integrazione nel paese comunitario di destinazione. Pertanto il rappresentante fiscale in Germania non era tenuto a versare alcuna IVA, e del tutto fuori luogo è la pretesa di prove su tale versamento. E che si tratti di una operazione di immissione in libera pratica risulta confermato dai tre presupposti richiesti dalla Direttiva Comunitaria 2009/69/CE per beneficiare dell'esenzione (-1- il soggetto importatore deve essere identificato nello stato membro di importazione, o avere un rappresentante fiscale nello stesso, -2- al momento dell'importazione il rappresentante fiscale deve fornire il numero identificativo del cessionario comunitario, -3- la prova della cessione intracomunitaria se richiesta dallo Stato ove avviene l'importazione), presupposti tutti comprovati nel caso in esame. Ne deriva la infondatezza della pretesa tributaria dell'Ufficio per la maggiore imposta pretesa e per le relative sanzioni ad essa correlate, mentre eventuali sanzioni di carattere formale connesse alla mancata integrazione delle fatture di cui si discute, registrate invece come operazioni fuori campo Iva (violazione peraltro mai rilevata e contestata dall'Ufficio), non sono sanzionabili ai sensi dell'art. 10, comma 3, della Legge n. 212/2000.

2) Costi relativi ad operazioni intercorse con soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata ex art. 110, comma 10, del TUIR - presunta illegittima deduzione per € 25.10, 29= e relative sanzioni. Riprende la ricorrente le argomentazioni già dette in ricorso sull'argomento, con particolare riferimento alla distinzione tra i compensi, pagati direttamente dalla Merck Spa all'amministratore delegato signor Sc., e gli oneri contributivi, versati invece in Svizzera da Merck AG, e a questa rimborsati da Merck Spa., come da previsioni contrattuali. Mentre le prove pretese dall'Amministrazione Finanziaria a dimostrazione delle esimenti di cui all'art. 110, comma 11, del TUIR, non riferendosi propriamente a cessioni di beni e servizi, devono ritenersi avere carattere esemplificativo e non esaustivo, e devono essere correlate alla peculiarità della fattispecie, come del resto chiarito anche dalla Risoluzione n. 46/E del 16 marzo 2004. Inoltre rileva la incoerenza dell'Amministrazione Finanziaria, atteso che detti costi per contributi relativi al signor Sc., presi in esame dall'Ufficio con riferimento all'anno 2005, non sono stati oggetto di rilievi di sorta, sulla scorta della stessa documentazione fornita anche per l'anno 2004.

3) Accantonamento al fondo indennità suppletiva agenti di € 14.517,00= e relative sanzioni. Ribadisce la ricorrente la correttezza del proprio operato sulla base dell'orientamento espresso dalla Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 13506 del 2009, che ha definitivamente risolto contrastanti orientamenti precedenti.

Insiste pertanto nelle proprie domande.

La Commissione, esaminati gli atti e documenti di causa, nonché le ragioni in fatto e diritto illustrate dalle parti costituite, ritiene di accogliere i proposti ricorsi, alle luce delle indicate considerazioni.

In particolare con riferimento al rilievo dell'Ufficio inerente la indebita deduzione, fra i componenti negativi di reddito, dell'importo di € 14.517,00=, importo speso per l'anno di imposta 2004 a titolo di indennità suppletiva di clientela accantonata per tale anno, rileva che il comportamento della ricorrente al riguardo è stato conforme alle stesse indicazioni date dall'Amministrazione Finanziaria con la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.59/E, del 9 aprile 2004, e dunque emanata nello stesso anno di riferimento dell'avviso di accertamento impugnato. In detta risoluzione l'Agenzia delle Entrate, rispondendo a specifica istanza di interpello, formulava il parere della Direzione Centrale con riferimento alla indennità di cessazione del rapporto di Agenzia, facendo riferimento alla disciplina contenuta, dell'art. 1751 del Codice Civile, come sostituito dall'art. 4 del decreto legislativo 10 settembre 1991, n. 303, attuativo della Direttiva 86/653/CEE del Consiglio del 18 dicembre 1986, il quale in particolare prevede l'obbligo in capo al preponente "di corrispondere all'agente una indennità" all'atto della cessazione del rapporto stesso, mentre il successivo terzo comma dello stesso articolo 1751 precisa poi che "l'importo dell'indennità non può superare una cifra equivalente ad una indennità annua calcolata sulla base della media annuale delle retribuzioni riscosse dall'agente negli ultimi cinque anni e, se il contratto risale a meno di cinque anni, sulla media del periodo in questione". Disciplina civilistica alla quale fanno da corollario le disposizioni dell'Accordo economico collettivo siglato in data 26 giugno 2002, che disciplina concretamente il rapporto di Agenzia e rappresentanza commerciale. Proseguiva l'Agenzia delle Entrate in detta risoluzione facendo riferimento all'art. 107, comma 4, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), come modificato dal D.Lgs. n. 344/2003, che precisa che "non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni" dello stesso TUIR, nonché all'art. 105, comma 1, del TUIR che consente la deduzione dal reddito di impresa degli "accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente ... nei limiti delle quote maturate in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro... " e comma 4, che estende la possibilità di operare accantonamenti anche in relazione "...alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17, comma 1, lettere c), d) e f) tra le quali rientrano - lettera d) - anche le indennità per la cessazione del rapporto di Agenzia, per rilevare come detti accantonamenti a fondi del passivo per indennità di cessazione del rapporto di agenzia rientrano nel tassativo novero degli accantonamenti per i quali è riconosciuta rilevanza fiscale, per effetto del rinvio di cui al citato art. 105 comma 4, essendo sostanzialmente equiparati a quelli di quiescenza e previdenza, e ritenere conseguentemente che, analogamente a quanto previsto per gli accantonamenti per l'indennità di fine rapporto del personale dipendente (2120 c.c.), anche gli accantonamenti per l'indennità di fine rapporto di agenzia devono essere quantificati in conformità alle disposizioni civilistiche di cui al richiamato art. 1751 del Codice Civile, nonché alla specifica disciplina contenuta nell'Accordo Economico Collettivo, stipulato proprio al fine di " dare piena ed esaustiva applicazione " al citato art. 1751. Accordo Economico Collettivo che con riferimento alla composizione qualitativa e quantitativa dell'indennità in questione individua tre emolumenti (-A) indennità di risoluzione del rapporto -B) Indennità suppletiva di clientela -C) indennità meritocratica) per i quali, stante il riconoscimento fiscale degli accantonamenti in parola ricavabile dal combinato disposto degli articoli 105, comma 4, e 107, comma 1 del TUIR, è consentita la deduzione nel limite massimo previsto dall'art. 1751, terzo comma, codice civile. Precisa l'Agenzia delle Entrate al riguardo che sarà fiscalmente deducibile l'importo, calcolato anno per anno, ipotizzando la cessazione di tutti

i rapporti di agenzia in essere per causa non imputabile all'Agente o Rappresentante, e che a nulla rileva, ai fini della deduzione dell'accantonamento dell'esercizio, la circostanza che talune componenti della complessiva indennità di cessazione abbiano natura aleatoria (riferendosi espressamente in particolare proprio alla indennità suppletiva di clientela dovuta soltanto nel caso in cui il vincolo contrattuale si scioglie ad iniziativa della casa mandante per fatto non imputabile all'Agente o rappresentante, ovvero in caso di dimissioni dell'Agente o Rappresentante dovute a vecchiaia, invalidità permanente e totale o per conseguimento della pensione di vecchiaia), trovando detta deduzione ai fini tributari legittimazione direttamente in specifica disposizione di legge (art. 105, comma 1, TUIR). Conclude pertanto l'Agenzia delle Entrate... "La deduzione degli accantonamenti in parola sempre in conformità a quanto avviene per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto del personale dipendente, è operata, nei singoli esercizi, secondo il criterio di competenza".

Con detta conclusione, anche sulla scorta delle motivazioni addotte dalla stessa Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 59/2004, concorda anche questa Commissione, che si discosta invece dal diverso orientamento successivamente espresso dalla stessa Agenzia delle Entrate, che ha mutato radicalmente la propria posizione sulla scorta di richiami alla normativa generale, che in ogni caso devono ritenersi superati nel caso specifico dalle previsioni della normativa specifica sopra richiamata.

Va anche detto che anche la Corte di Cassazione con la sentenza n.13506/2009, che ha risolto i mutevoli orientamenti che sul punto si sono succeduti negli anni, ha contestato l'attuale orientamento dell'Ufficio, secondo il quale l'indennità di clientela sarebbe deducibile solamente nel momento in cui essa viene pagata all'agente. Tale tesi è fondata sulla considerazione che l'art. 105 del Tuir fa riferimento alla deducibilità delle quote di indennità maturate nell'esercizio, concetto che non può ritenersi verificato sino a che tale indennità rimane aleatoria, e non si verificano le condizioni per ritenere certo il relativo pagamento della medesima; pertanto secondo l'attuale orientamento dell'Ufficio l'accantonamento effettuato per costituire un apposito fondo per il pagamento della indennità suppletiva di clientela agli agenti al momento della cessazione del rapporto di lavoro, non è deducibile per competenza, ma secondo il criterio di cassa al momento del pagamento della stessa.

Il parere contrario della Cassazione con la richiamata decisione, che questa Commissione fa propria, parte dalla considerazione che se è vero che l'art. 105 del TUIR stabilisce che gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio, è altrettanto vero che tale disposizione si applica anche alle indennità per cessazione del rapporto di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone per espressa previsione di legge (art. 70, comma 1 e comma 3, art. 16 comma 1, lettera d) TUIR) e che l'art. 1751 del Codice Civile per effetto della modifica introdotta dall'art. 4 D.Lgs. 393/1991, contiene ormai l'intera disciplina dell'indennità di fine rapporto dell'agente di commercio, essendo caduta la distinzione fra "indennità di scioglimento del contratto", obbligatoria perché di origine codicistica, e "indennità suppletiva di clientela", sorgente da contrattazione collettiva ed usufruibile soltanto a determinate condizioni; l'espressione "indennità per la cessazione di rapporti di agenzia" contenuta nell'art. 16, comma 1, lettera d), TUIR, ha portata estesa, senza ulteriori distinzioni, alla materia regolata dalla citata norma del codice. Né l'interprete può escludere ciò che il legislatore non ha inteso esplicitamente escludere. I giudici del supremo collegio hanno concluso sostenendo che a fronte della chiara lettera normativa e della attuale unitarietà del trattamento di fine rapporto dell'agente di commercio, non pare convincente l'esclusione della deducibilità dell'accantonamento, fondato sul carattere aleatorio della indennità in questione. Anche

perché i fondi di previdenza del personale, cui si riferisce il primo comma dell'art. 70 TUIR, e , in genere tutti gli accantonamenti per rischi, cui si riferiscono gli articoli successivi, contemplano spese di carattere aleatorio senza che per questo se ne possa desumere, contra legem, l'indeducibilità. Vanno pertanto annullati la ripresa dell'Ufficio, e conseguenti sanzioni ed accessori di legge, e confermata la legittimità della relativa deduzione operata dalla contribuente.

Con riferimento poi alla ripresa di costi relativi ad operazioni intercorse con soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata, ex art. 110, comma 10 del TUIR, ritenuti illegittimamente dedotti per € 25.706,29=, rileva la Commissione che tale importo si riferisce al pagamento di quattro fatture (All. n. 20) emesse dalla consociata Merck AG. Al riguardo risulta dalla prodotta documentazione All. n. 21), che in data 24 maggio 2002, tra l'odierna ricorrente e la consociata " Merck AG" con sede nel Cantone di Zug, Svizzera, è stato sottoscritto un contratto riferentesi al periodo dal 1° giugno 2002 al 31 maggio 2006, che regolamentava il distacco in Italia, presso la ricorrente, in qualità di "Chief Operation Officer", del signor Ad. Sc., cittadino Svizzero dipendente della "Merck AG", e nominato Amministratore della società ricorrente con Verbale Assemblea straordinaria del 19 luglio 2002 (All. n. 23). Lo stesso contratto prevedeva che la ricorrente sostenesse tutti i costi connessi alle prestazioni del signor Sc., sia per il salario, che per i contributi, ed ogni altro costo connesso a detto distaccamento in Italia del predetto. Per quanto riguarda il salario, era convenuto che il compenso pattuito di € 45.492,00 (CHF 64,476) venisse corrisposto direttamente all'interessato dalla ricorrente, che pertanto poteva dedurre il relativo costo. Per gli oneri connessi ai costi di previdenza sociale invece, essendo il signor Sc. cittadino Svizzero, gli stessi venivano versati all'"Ufficio federale delle assicurazioni sociali" direttamente dalla "Merck AG", come risulta confermato dalla certificazione rilasciata dall'Ufficio Federale delle assicurazioni sociali" (All. n. 24), e quindi venivano a questa rimborsati dalla ricorrente.

A tali rimborsi appunto si riferiscono le quattro fatture in contestazione (All. n. 20), per l'importo appunto di € 25.706,29= (CHF 39.558,60=) oggetto di ripresa. Al riguardo osserva la Commissione che con riferimento alla distinzione sopra indicata, detto importo di € 25.706,29= per rimborso oneri connessi ai costi di previdenza sociale, non va confuso con quello di € 45.492,00= previsto in contratto per la stretta remunerazione del signor Sc., e pertanto viene a cadere il rilievo dell'Ufficio in ordine ad una supposta mancanza di corrispondenza con le previsioni contrattuali. Ciò premesso, ritiene questa Commissione che appare pienamente legittimo, oltre che logico e conforme ai regolamenti comunitari 1408/71 e 574/72, nonché all'accordo sulla libera circolazione delle persone tra l'Unione Europea e la Confederazione Elvetica, che anche il lavoratore non appartenente all'Unione Europea, temporaneamente distaccato in Italia, continui a poter aderire al sistema previdenziale del proprio paese di origine, né l'Ufficio ha in realtà avanzato specifiche contestazioni sul punto. D'altra parte la natura delle prestazioni del signor Sc., e lo svolgimento delle medesime in Italia, trovano riscontro probatorio sia nel verbale del Consiglio di Amministrazione del 2 dicembre 2002 in merito all'attribuzione dei poteri agli Amministratori (All. n. 25), che nel verbale del Consiglio di Amministrazione del 9 luglio 2004, con il quale, oltre alla attribuzione dei poteri che gli competono quale Presidente del consiglio di amministrazione, in seguito alle dimissioni di un membro del Consiglio, viene conferita al signor Sc. l'ulteriore qualifica di "datore di lavoro" con ogni conseguente attribuzione di tutte le funzioni e le incombenze facenti capo a tale figura (All. n. 26). Inoltre la veridicità di quanto dedotto dalla ricorrente in ordine al pagamento dei contributi sociali, trova riscontro ulteriore nell'esame dei prodotti cedolini (All. n. 27) relativi allo stipendio corrisposto al signor Sc. nel periodo di riferimento (anno di imposta 2004), dai quali risulta che effettivamente nessun onere previdenziale veniva corrisposto agli enti italiani, mentre

è attestato dalla certificazione rilasciata dall'Ufficio federale delle assicurazioni sociali", che la posizione previdenziale del signor Sc., rimaneva in essere con le Autorità Svizzere, nonostante il distacco in Italia. Né ritiene la Commissione che la ricorrente debba ulteriormente provare l'interesse economico che giustifichi le ragioni di tale scelta, posto che detto interesse, per la natura delle prestazioni dell'interessato, non è tanto collegato alla componente prettamente economica dei conseguenti costi, quanto alle specifiche competenze del soggetto chiamato a svolgere determinate mansioni. Sotto tale profilo, la valutazione di tali competenze in ambito societario, che appunto giustificano la scelta operata, vanno considerate sotto il profilo di una scelta aziendale che va ben oltre il semplice dato del costo per la remunerazione, e sono il frutto di valutazioni aziendali appunto che la Commissione non ritiene possano essere criticate, in assenza di evidenti ragioni che ne proibiscano o ne rendano evidentemente improbabile l'attuazione, pena una indebita ingerenza in quella libertà di scelte aziendali, che pure è tutelata nel nostro ordinamento dalla carta Costituzionale che sancisce (art. 41) la libertà della iniziativa economica privata.

Va anche detto che le previsioni, in ordine alle prove da fornire per dimostrare l'esimente di cui all'art. 110, comma 11, del TUIR, desunte da detta norma, non devono ritenersi aver carattere esaustivo, ma semplicemente esemplificativo, come del resto riconosciuto dalla richiamata giurisprudenza e dalla stessa Amministrazione Finanziaria (Risoluzione n. 46/E, del 16 marzo 2004). Nel caso specifico le medesime, in quanto riferite specificamente al prezzo della merce importata, ovvero dei servizi ricevuti, devono ritenersi non compatibili con la fattispecie in esame, atteso che il costo per essa sopportato, in considerazione del fatto che non è dettato da regole di mercato, ma da una specifica normativa, liberamente assunta da uno stato nell'ambito della libertà di scelta ricollegabile alla sua autonomia legislativa, trova una precisa determinazione in termini quantitativi che rende impraticabile una diversa scelta, anche in termini economici e di convenienza, e si traduce pertanto nell'unica scelta percorribile, che come tale esclude la possibilità di scelte alternative economicamente preferibili. Costo peraltro, va anche detto, che quantitativamente appare del tutto compatibile e congruo, in relazione allo scopo perseguito. Da tali considerazioni consegue che nel comportamento attuato dalla ricorrente deve escludersi ogni intento elusivo, che con la richiamata normativa si intende precludere, e che costituisce la ratio che l'ha ispirata. Il fatto poi che per il periodo di imposta 2005, pure in presenza della medesima situazione e degli stessi elementi probatori, l'Ufficio abbia omesso di attuare la medesima ripresa per gli stessi costi, induce a ritenere che lo stesso sia pervenuto ad una diversa valutazione, in senso favorevole alle attese dalla contribuente, e pertanto anche sotto tale profilo viene confermata l'esigenza di accoglierne le pretese, evitando situazioni contraddittorie per diversi periodi di imposta.

Per tali motivi, ritiene la Commissione che anche detta ripresa, come le conseguenti sanzioni, ed accessori di legge ricollegati, vadano annullati, perché illegittimi e infondati.

Con riferimento in fine al rilievo ai fini IVA, riferentesi alla presunta illegittima detrazione di imposta per € 104.269,00=, osserva che la ripresa dell'Ufficio si basa su un errore di fondo, che inficia totalmente la addotta motivazione al riguardo. Assume infatti l'Ufficio, con particolare riferimento alle fatture n. 3455/2004 e 3589/2004 della Merk & Cie KG Switzerland, per l'importo complessivo di €521.848,00=, con riferimento alle quali, la ricorrente avrebbe indebitamente dedotta la relativa Iva per complessivi € 104.269,00=, che la ricorrente avrebbe portato in deduzione l'Iva nella misura sopra indicata, senza aver provato che la medesima è stata preventivamente versata all'atto dello sdoganamento in Germania, sdoganamento attuato in tale paese comunitario tramite la rappresentante fiscale del soggetto extracomunitario (Merk & Cie KG Switzerland). Peraltro la ricorrente, sulla scorta della prodotta documentazione, assume invece che non vi è stato alcuna

deduzione dell'IVA per tale importo, per il fatto che essendo stata l'operazione, riferentesi a tali fatture, attuata con procedura modificata, a far data dal 19 aprile 2004, rispetto a quella adottata in precedenza, - procedura che prevede una nuova modalità di immissione nel territorio dell'Unione Europea per i beni destinati a clienti comunitari, quali la Merck Spa, immissione attuata in regime di libera pratica tramite la rappresentante fiscale "LEBERT" (regime comprovato dalle prodotte dichiarazioni doganali che trovano riscontro anche nella documentazione dello spedizioniere)-, in effetti non era richiesto il versamento di Iva all'atto dello sdoganamento in Germania, ai sensi e per gli effetti di cui alla normativa Comunitaria Direttiva 2009/69/CE, che ha modificato la Direttiva 2006/112/CE) ed alla normativa interna (art. 67 del DPR 633/72, art. 38 del D.Lgs. 331/1993), che dispongono che i beni che sono importati in un determinato paese comunitario scontano i dazi doganali e le tasse equivalenti nel paese di importazione (la Germania nel caso specifico), ma beneficiano dell'esenzione dell'Iva, che invece sarà assolta mediante il meccanismo dell'integrazione nel paese comunitario di destinazione. Ne consegue che neppure poteva essere portata in deduzione un'Iva ancora non corrisposta, né l'Ufficio, stante le contestazioni al riguardo della ricorrente, ha fornito prova alcuna del proprio assunto in ordine a tale detrazione di imposta. Risultando comprovati, dalla documentazione prodotta, gli assunti della ricorrente in ordine a tale nuova procedura adottata con le fatture richiamate, la motivazione addotta dall'Ufficio deve ritenersi estranea ed incompatibile con il contestoreale di quanto accaduto, e pertanto sotto il profilo di una motivazione non pertinente, o comunque erronea nei suoi presupposti di fatto, va ritenuta non idonea a supportare la relativa ripresa, per tale motivo illegittima. Mentre altre ragioni attinenti al meccanismo dell'integrazione nel paese comunitario di destinazione, che se mai potevano indurre a verificare il corretto assolvimento dell'imposta in questione, non sono state espressamente rilevate, né indicate o contestate, e dunque non possono essere prese in considerazione in questa sede.

Va pertanto annullata la ripresa in questione per evidente carenza della motivazione addotta dall'Ufficio al riguardo e conseguentemente vanno annullate le sanzioni ed accessori di legge che ad essa sono ricollegate e consequenziali.

In conseguenza, per le motivazioni indicate, da ritenersi determinanti e comunque prevalenti anche di ulteriori motivi addotti, dell'integrale accoglimento delle ragioni della contribuente con riferimenti all'avviso di accertamento n. R1U030901738/2009, lo stesso deve essere integralmente annullato. Conseguentemente vanno integralmente annullati anche gli ulteriori avvisi di accertamento n. R1U080901741/2009 e n. R1U090901750/2009, in quanto al primo strettamente collegati e da esso dipendenti. Con l'accoglimento dunque dei ricorsi R.G.R. n. 7759+7760+7761/2010 qui riuniti.

Stante la complessità di interpretazione ed applicazione delle norme di riferimento, e dei difformi orientamenti giurisprudenziali succedutesi nel tempo, che hanno reso obiettivamente controvertibile la materia e possono giustificare le diverse valutazioni delle situazioni prese in considerazione, ritiene la Commissione di compensare integralmente tra le parti tutte le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie i ricorsi riuniti. Spese compensate.