



  
REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI FIRENZE

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	BUCELLI	VASCO	Presidente
<input type="checkbox"/>	VEZZOSI	ROBERTO	Relatore
<input type="checkbox"/>	CIRELLI	GINO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 1621/2015  
depositato il 15/10/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TZB030100032 IRES-FISC.PRIV. 2010  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TZB030100032 IRAP 2010  
contro:  
DIREZIONE REGIONALE TOSCANA UFFICIO GRANDI CONTRIBUENTI  
VIA DELLA FORTEZZA N. 8 50100 FIRENZE

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

\_\_\_\_\_ ASSOCIATO

difeso da:

\_\_\_\_\_ ASSOCIATO

\_\_\_\_\_ O MI

www.commercialistatelematico.com

pag. 1

SEZIONE  
N° 3  
REG.GENERALE  
N° 1621/2015  
UDIENZA DEL  
02/02/2016 ore 09:30  
N°  
**421**  
PRONUNCIATA IL:  
- 2 FEB. 2016  
DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL  
14 MAR. 2016  
Il Segretario



La società [redacted] ha impugnato, nei termini, l'avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle entrate - Direzione regionale della Toscana, ha determinato, per l'anno 2010, un maggior reddito imponibile ai fini IRES, ai sensi degli artt. 39, 40 e 41 bis, per € 68.733.295,51 e un maggior valore della produzione netta ai fini IRAP, ex art. 25 D.Lgs 446/97, per lo stesso importo, con irrogazione delle conseguenti sanzioni amministrative.

L'accertamento consegue ad una verifica fiscale della GdF - Nucleo di polizia tributaria di Arezzo a seguito della quale veniva redatto un PVC per gli anni 2009/2012 in data 16/12/2013, in possesso della ricorrente.

Con l'atto impugnato veniva contestata, ai sensi dell'art. 110 c. 10 e 11 TUIR, l'indebita sussistenza dei costi derivanti da operazioni con imprese residenti in Paesi c.d. black list relativi ad acquisti di metalli preziosi. Si tratta delle imprese [redacted], delle Antille Olandesi, [redacted] delle Filippine, [redacted] di Hong Kong.

La contestazione riguarda le prove, da parte della contribuente, durante l'istruttoria, della sussistenza delle esimenti previste dall'art. 110 c.11 TUIR relative all'effettivo esercizio di attività commerciale da parte dei fornitori e/o all'effettivo interesse economico sotteso agli acquisti. L'Ufficio ha ritenuto che, nonostante l'effettività delle operazioni, la documentazione presentata e le memorie non fossero idonee a provare la sussistenza di tali esimenti, sulla base di considerazioni circa i collegamenti tra la ricorrente e le società fornitrici e raffronti tra prezzi e condizioni delle operazioni con paesi Black list e con istituti di credito nazionali, estrattori e raccoglitori White list, sottolineando in particolare che, a parità di condizioni, devono essere scelti fornitori non Black list.

I ricorrenti chiedono l'annullamento degli atti impugnati per i seguenti motivi:

1. Mancata attivazione del contraddittorio preventivo, in violazione art. 10 L. 212/2000, in considerazione del fatto che l'atto di accertamento si fonda anche su motivi di fatto e di diritto diverse da quelle indicate dal PVC a cui si riferivano le memorie della ricorrente (p.e. confronto tra operazioni black list e quelle intercorse con la miniera Comarsa e inapplicabilità delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni);
2. Difetto di motivazione (art. 7 L. 212/2000) relativamente al non riconoscimento delle circostanze di fatto ed evidenze documentali prodotte dalla contribuente;
3. Violazione principio di non contraddittorietà della motivazione (p.e. relativamente al riconoscimento nel PVC del mutamento della strategia aziendale, che ha determinato il progressivo abbandono delle forniture da parte degli istituti di credito a favore dei paesi black list, con incremento di fatturato ed utile e alla sistematica convenienza economica degli acquisti black list con sconti sul prezzo ufficiale di mercato - fixing o spot- che invece l'Ufficio non ha ritenuti sufficienti a provare l'effettivo interesse economico a porre in essere le singole operazioni);
4. Considerato che il PVC dà atto dell'effettività ed inerenza delle operazioni, della valida giustificazione economica in relazione alle percentuali di sconto sul prezzo di fixing praticate da tutti i fornitori black list e della strumentalità di tali forniture rispetto alla strategia aziendale adottata dalla ricorrente, che da cliente è divenuta fornitrice degli istituti di credito, con la conseguente necessità di ampliare la gamma dei fornitori di oro fisico, di cui comunque i fornitori black list costituiscono quota residuale, sussistono tutte e due le esimenti di cui all'art. 110 c.11 TUIR, di cui la ricorrente ha dato prova anche con certificazioni delle Camere di Commercio e/o di primari istituti internazionali che attestano l'esistenza e l'operatività, ancora in essere, dei fornitori, integrando tutto ciò la presunzione grave, precisa e concordante richiesta dalla norma; diversamente si violerebbero i principi della tassazione della effettiva capacità contributiva e della non eccessiva gravosità dell'onere della prova;
5. Per quante attiene inoltre al fornitore Collemani, residente nelle Filippine, esiste una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni che, ai sensi dell'art. 75 DPR 600/73 e dell'art. 169 TUIR, prevede espressamente la deducibilità dei costi alle stesse condizioni di fornitori italiani;



6. La CTP di Firenze si è già pronunciata a favore della ricorrente sulle annualità 2007, 2008 e 2009, a fronte di contestazioni identiche e mezzi di prova analoghi (sentenze 1012/03/2014, 259/03/2015 e 788/06/2015), e per quanto riguarda il 2009, fondate sullo stesso PVC del 16/12/2013.

L'Ufficio chiede il rigetto del ricorso per i seguenti motivi:

1. Le memorie predisposte dalla contribuente in fase istruttoria sono state esaminate e puntualmente richiamate nell'avviso di accertamento;
2. Le motivazioni dell'atto impugnato fanno riferimento a tutte circostanze di fatto ed evidenze documentali prodotte dalla contribuente, sia per quanto riguarda le caratteristiche del mercato dell'oro che le relazioni con fornitori black list ed i confronti con i prezzi di altri fornitori e del fixing; confronti non ritenuti utili allo scopo di dimostrare l'esistenza o meno della convenienza economica;
3. Non sussiste alcun vizio di contraddittorietà delle motivazioni e, comunque, in ogni caso, ciò non determinerebbe l'invalidità dell'atto ma solo la fondatezza, nel merito, della pretesa tributaria oggetto del giudizio;
4. L'art. 110 TUIR ha una funzione antielusiva, per questo richiede la prova che le imprese straniere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, non solo che l'operazione sia reale; è un onere aggiuntivo imposto alle imprese che scelgono di intrattenere rapporti commerciali con fornitori residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, che non viola né l'art. 53 della Costituzione né i principi comunitari sulla libera circolazione delle merci;
5. La Convenzione contro le doppie imposizioni con le Filippine è entrata in vigore il 15/6/1990, l'art. 110, commi 10 e 11, sono stati introdotti successivamente con L. 413/91 e costituiscono *lex specialis* e quindi l'art. 23 della Convenzione deve ritenersi abrogato in quanto contrastante con norme nazionali successive e speciali (v. anche sentenza CTP Firenze 46/5/2013, depositata con successiva memoria);
6. La ricorrente non ha fornito, neppure in sede di giudizio, prova del concreto esercizio di attività commerciale da parte dei fornitori, non essendo sufficiente la prova della loro esistenza né dell'effettivo interesse economico, che deve essere valutato rispetto a operatori white list convenienti, siano essi estrattori o raccoglitori.

La ricorrente, con successiva memoria, richiamati integralmente i motivi di ricorso, evidenzia che l'art. 5 c. 1 D. Lgs 147/2015, con effetto dal 2015, ha stabilito che i costi di cui trattasi, purché afferenti operazioni effettive, sono deducibili nei limiti del valore normale dei beni acquistati, salva la prova dell'effettivo interesse economico conseguito dal soggetto passivo IRES e che l'art. 1 c. 142 L. 208/2015 ha abrogato l'art. 110 c. 10-12 bis, con effetto dal 2016, e quindi i costi di cui trattasi sono deducibili secondo i criteri generali ex art. 109 TUIR; ciò conferma che la normativa precedente conteneva una presunzione di fittizietà delle operazioni con fornitori residenti nei paesi black list, con conseguente inversione dell'onere della prova rispetto alla esistenza effettiva dell'operazione, in riferimento alle esimenti di cui al comma 11 art. 110 TUIR; in caso contrario, qualora cioè la funzione della normativa precedente fosse stata quella di contrastare operazioni elusive finalizzate a erodere la base imponibile prodotta in Italia, le nuove norme, in quanto non prevedono la loro applicazione a tutti i rapporti impositivi non definiti alla data di entrata in vigore, produrrebbero effetti discriminatori in relazione all'art. 3 della Costituzione, da sottoporre al giudizio della Corte Costituzionale.

La Commissione, esaminata la documentazione prodotta dalle parti, ritiene che:

- Le eccezioni della ricorrente di cui ai punti 1) - 2) e 3) non sono fondate in quanto l'atto impugnato contiene tutti gli elementi necessari per l'esercizio pieno del diritto alla difesa relativamente alla fondatezza della pretesa tributaria e quindi le eccezioni non determinano l'invalidità dell'atto;
- è pacifico tra le parti che le operazioni di acquisto delle materie prime sono effettive;
- la G.d.F. ha dato atto della strumentalità delle forniture black list rispetto alla strategia di impresa della ricorrente, divenuta nel tempo fornitrice degli Istituti bancari, con l'ampliamento dei volumi trattati e la conseguente necessità di ampliare anche la gamma dei fornitori, anche black list, che risultano tuttavia residuali rispetto al totale;

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)



- la strategia aziendale appare coerente con la situazione del mercato dell'oro come delineata dalla relazione del Dr. \_\_\_\_\_, esperto in materia bancaria, allegata al ricorso;
  - gli acquisti sono avvenuti ad un prezzo sistematicamente inferiore rispetto a quello di mercato (fixing o spot);
  - la ricorrente ha prodotto certificazioni della Camera di Commercio o organo equipollente dello Stato straniero, attestazioni di primari istituti internazionali, da cui risulta che i fornitori svolgono attività commerciale e che la stessa non è cessata, copia di corrispondenza con i fornitori esteri;
  - l'art. 110 TUIR nel disporre la non deducibilità dei costi sostenuti con fornitori dei Paesi black list e la non applicazione di tale disposizione qualora il contribuente provi l'effettivo esercizio di attività commerciale da parte dei fornitori e/o all'effettivo interesse economico sotteso agli acquisti, opera una presunzione relativa di fittizietà delle operazioni (come dimostrano, indirettamente, le norme sopravvenute citate dalla ricorrente), invertendo l'onere della prova relativamente alle due esimenti, che pone a carico del contribuente;
  - gli elementi documentali, le argomentazioni e i confronti economici, prodotti dalla ricorrente, integrano, nel quadro generale del mercato dell'oro e della strategia aziendale, la presunzione grave, precisa e concordante della sussistenza due esimenti richieste dal comma 11 art. 110 TUIR, che già questa CTP ha rilevato relativamente agli anni 2007, 2008, 2009, con le sentenze sopracitate, prodotte dalla ricorrente.
- La complessità della materia trattata giustifica la compensazione delle spese.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

**Firenze 2 Febbraio 2016**

IL RELATORE

IL PRESIDENTE

[www.commercialistetelematico.com](http://www.commercialistetelematico.com)