



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI MILANO

SEZIONE 6

riunita con l'intervento dei Signori:

- LABRUNA SALVATORE Presidente
- PORRECA SONIA Relatore
- BONAVOLONTA LUIGI Giudice
-
-
-
-

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3904/2015
depositato il 28/05/2015

- avverso la sentenza n. 9996/2014 Sez:5 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale
MILANO
contro:

difeso da:

contro:

difeso da:

proposto dall'appellante:
DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO CONTENZIOSO

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO

SEZIONE

N° 6

REG.GENERALE

N° 3904/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

03/03/2016 ore 09:30

N°

2136/2016

PROMUNCIATA IL:

3/03/2016

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA

13/04/2016

Il Segretario

[Signature]

In caso di diffusione omettere le generalità e gli
altri dati identificativi

[Handwritten mark]



(segue)

SEZIONE

N° 6

REG.GENERALE

N°

UDIENZA DEL

03/03/2016 ore 09:30

- sull'appello n.
depositato il 12/06/2015

- avverso la sentenza n. ... Sez emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale
MILANO
contro:
DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO CONTENZIOSO

proposto dagli appellanti:

difeso da:

difeso da:

difeso da:

difeso da:

Atti impugnati:
AVVISO DI ACCERTAMENTO n°

In caso di diffusione omettere le generalità e gli
altri dati identificativi

FATTO E DIRITTO

Alla C. [di seguito, anche solo] veniva notificato l'avviso di accertamento n. per IRES ANNO 2007 con il quale venivano ripresi costi, spese e altri componenti negativi di reddito non deducibili riferiti ad operazioni intercorse con soggetti residenti in Stati con regimi fiscali privilegiati (individuati dal DM 22.1.2002 nella c.d. Black List) ai sensi dell'art. 110, commi 10 e 11, TUIR (DPR n. 817/1986).

L'Amministrazione finanziaria aveva inviato alla società un questionario con il quale era stato richiesto di produrre documentazione atta a dimostrare o che le imprese estere svolgessero prevalentemente attività commerciale effettiva ovvero (alternativamente) che le operazioni poste in essere rispondessero ad un effettivo interesse economico ed avessero avuto concreta esecuzione.

Le risposte e la documentazione prodotta non erano state ritenute del tutto esaustive e, dunque, l'Ufficio Grandi Contribuenti con avviso di accertamento n. assoggettava a ripresa oneri indeducibili per € 1.952.621,38, accertando di conseguenza una maggiore Ires, oltre interessi e sanzioni.

Avverso il predetto avviso presentava ricorso la società sulla base dei seguenti argomenti (poi riproposti anche in sede di appello): **a)** la tipologia dell'attività commerciale svolta dalla società, specializzata in spedizioni nazionali ed internazionali di merci (anche per mare e con movimentazioni container), ancorchè priva di mezzi di trasporto propri (e dunque costretta a servizi di fornitori terzi), comporta l'esclusione di diritto dalle limitazioni di cui all'art. 110 TUIR, come previsto anche dalla Circolare n. 127/2003 per gli spedizionieri (e ciò in quanto per gli spedizionieri la scelta di avvalersi di un fornitore estero residente in paese di Black List non dipende da sé ma dal cliente che ha dato mandato, sicchè l'effettività dell'interesse economico perseguito è implicita); **b)** la documentazione prodotta è idonea e sufficiente a comprovare la sussistenza delle esimenti di cui all'art. 110 TUIR, essendo stato dimostrato il collegamento diretto per ogni singola operazione tra fattura passiva emessa dal fornitore (con correlativa documentazione di trasporto e bolle doganali) e fattura attiva emessa nei confronti del cliente per ordine del quale il trasporto è stato eseguito, in ogni caso, e con specifico riguardo ad alcuni fornitori; **c)** l'art. 110 TUIR è inapplicabile nei confronti della società in quanto avente sede in paese escluso

dalla c.d. Black List; d) la società _____, scelta
come fornitore, è stata imposta dalla committente del servizio, _____ sulla
base di un contratto del 2003; e) i fornitori esteri _____ e

_____ sono stati scelti in quanto residenti nelle aree nelle
quali è stato eseguito il servizio del trasporto; f) i fornitori di cui si discute sono società
residenti in paesi a fiscalità privilegiata (Emirati Arabi, Ecuador, Corea, Hong Kong,
Libano, Mauritius, Malesia, Oman, Filippine, Singapore, Svizzera) con i quali l'Italia
ha stipulato Trattati Bilaterali contenenti la c.d. clausola di non discriminazione contro
le doppie imposizioni, tale da escludere l'applicazione delle limitazioni di cui all'art.
110 TUIR: la clausola in oggetto prevede che i costi sostenuti da un'impresa di uno
Stato per gli acquisti di beni e servizi da un'impresa di altro Stato sono deducibili nelle
stesse condizioni in cui sarebbero deducibili se fossero pagati a residenti del primo
Stato, clausola prevalente rispetto alla normativa interna con finalità antielusive.

Sulla base di tali argomenti la _____ chiedeva l'annullamento dell'avviso
impugnato.

Si costituiva in giudizio l'Ufficio per resistere, riportandosi alle motivazioni del
provvedimento impugnato.

Con la SENTENZA N. 9996/05/14 la CTP di Milano ha parzialmente accolto il ricorso per
le seguenti motivazioni: l'esclusione prevista dalla Risoluzione n. 127/2003 riguarda
specificamente le imprese operanti nel settore della navigazione marittima e le
operazioni relative alla gestione dei container, mentre la _____ non ha
dimostrato che la propria attività rientri in quella specifica considerata dalla Risoluzione
citata; la documentazione prodotta dalla ricorrente non è idonea a comprovare la
sussistenza delle esimenti di cui all'art. 110 TUIR; poiché la società

_____ ha effettivamente sede in paese escluso dalla c.d. Black List, la ripresa
relativa alla predetta società è effettivamente da annullare, nulla avendo opposto al
riguardo l'Ufficio; la clausola in base alla quale _____ ha imposto a

_____ il fornitore _____ rientra in un contratto sottoscritto nel 2003 con scadenza nel
2005, mentre l'accertamento in questione riguarda l'anno 2008, ovvero un periodo
successivo al contratto menzionato e non è stato provato che le forniture di servizi del
2008 siano riconducibili al contratto scaduto; non è stata offerta documentazione idonea
a dimostrare la localizzazione dei fornitori prescelti né la necessità della predetta scelta
in loco; la clausola di non discriminazione contenuta nei Trattati Bilaterali prevale, in
quanto proveniente da fonte normativa gerarchicamente sovraordinata rispetto alla

legislazione ordinaria, sulle norme interne antielusive (quali l'art. 110 TUIR), salvo che nel Trattato stesso sia presente una specifica clausola di salvaguardia, come nel (solo) caso dei trattati con gli Emirati Arabi Uniti e con l'Oman: di conseguenza, secondo il Collegio di prime cure, per i fornitori residenti nei predetti Emirati Arabi e in Oman non è sufficiente, a fini della deducibilità dei costi, invocare la clausola di non discriminazione, essendo necessario comprovare le esimenti dell'art. 110 TUIR, prova non fornita dalla _____ sicchè i relativi costi sono stati considerati correttamente non deducibili; quanto invece ai costi relativi a fornitori residenti in Hong Kong e Libano, sono stati ritenuti dal Collegio di prime cure non deducibili in ragione del fatto che i relativi Trattati all'epoca non erano ancora in vigore; i costi, invece, relativi a fornitori residenti in Ecuador, Corea del Sud, Mauritius, Malesia, Filippine, Singapore e Svizzera non stati considerati deducibili dal Collegio in ragione del contenuto specifico del relativo Trattato.

Per tali motivi la CTP di Milano ha parzialmente accolto il ricorso, rideterminando il maggior reddito di impresa in complessivi € 1.387.210,23, imposte e penalità di conseguenza e spese di lite compensate.

Avverso la predetta sentenza hanno proposto separato appello sia la _____ (N.R.G. _____) sia l'Agenzia delle Entrate (N.R.G. _____), impugnazioni che poi sono state riunite in fase di gravame.

La _____, quale appellante, ha sostanzialmente riproposto tutte le proprie originarie argomentazioni, con l'aggiunta dei seguenti argomenti: **g)** contrariamente a quanto ritenuto in sentenza, i due fornitori prescelti in Panama e Emirati Arabi Uniti sono stati scelti proprio in quanto aventi sede nell'area in cui doveva svolgersi il trasporto (come da documentazione prodotta anche in appello), oltre al fatto che il paese EAU è stato ormai espunto dalla Black List; **h)** il Trattato Bilaterale con gli Emirati Arabi Uniti assicura il pieno scambio di informazioni tra i due Stati (art. 26 della Convenzione) sicchè difetta il presupposto per ricomprendere gli EAU nella c.d. Black List, tanto che il Ministero dell'Economia con decreto del 27.4.2015 ha provveduto a modificare il DM 23.1.2002, espungendo dalla Black List gli Emirati Arabi Uniti; anche il Trattato con l'Oman assicura il pieno scambio di informazioni tra i due Stati, sicchè l'inclusione dell'Oman nella c.d. Black List sarebbe illegittima, oltre al fatto che il costo correlato a tale paese è di appena € 4.500,00, obiettivamente irrisorio; quanto ai Trattati con il Libano e Hong Kong, non in vigore nel 2007 ma oggi in vigore, essi non contengono la clausola di salvaguardia, sicchè si rientra nel principio affermato dalla _____

CTP ai fini della deducibilità dei relativi costi; i) sussistono comunque i presupposti per la totale inapplicabilità delle sanzioni per obiettiva incertezza della normativa applicata.

L'Agenzia delle Entrate, oltre a difendersi dall'impugnazione avversaria, quale appellante ha impugnato la sentenza nella parte in cui ha ritenuto deducibili i costi correlati a fornitori residenti in paesi (Ecuador, Corea del Sud, Mauritius, Malesia, Filippine, Singapore e Svizzera) per i quali vigono Trattati Bilaterali contenenti la clausola di non discriminazione e non anche la clausola di salvaguardia delle norme interne antielusive: l'Amministrazione finanziaria sostiene, in definitiva, che la previsione espressa di una salvaguardia di norme antielusive interne non è necessaria rientrando nella *ratio* della Convenzione stessa non tutelare operazioni abusive e, d'altro canto, essendovi piena compatibilità tra la previsione di non discriminazione e la previsione di cui all'art. 110 TUIR, che impone l'assolvimento di alcuni oneri probatori per consentire la deducibilità di costi sostenuti con controparti aventi sedi in aree di Black List.

Con successiva memoria illustrativa, depositata prima dell'udienza di discussione, la ha dedotto ulteriori motivi di gravame, eccependo la nullità dell'avviso di accertamento in questione per sopravvenuta abrogazione, per effetto della L. n. 208/2105 (Legge di Stabilità per il 2016), delle norme di cui ai commi 10 e 11 dell'art. 110 TUIR, e, in via subordinata, invocando la disapplicazione delle sanzioni per effetto del principio del *favor rei* ovvero, in via ulteriormente gradata, l'applicazione delle minori sanzioni introdotte dal D.Lgs. n. 158/2015.

All'udienza del 3 marzo 2016 le parti hanno precisato le conclusioni riportandosi alle istanze e deduzioni già svolte in atti; il Collegio, terminata la camera di consiglio, ha deciso la vertenza come in dispositivo, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 35, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992.

§

La questione dirimente che induce ad accogliere in toto l'appello della parte privata è quella dedotta dalla () come primo e principale motivo di gravame.

È, invero, pacifico ed incontroverso in giudizio che la predetta società svolge attività di spedizioniere internazionale: ciò non è mai stato realmente contestato dalla stessa Agenzia delle Entrate, oltre a risultare ampiamente documentato in giudizio, anche da ultimo con l'estratto della visura camerale della società (dalla quale si desume che l'oggetto sociale è "*l'esercizio delle spedizioni, trasporti e stoganiamento ed agenzie marittime, nonché l'autotrasporto di cose per conto terzi*"), con la documentazione

attestante l'iscrizione della società all'albo degli spedizionieri, nonché con la documentazione pubblica desumibile dal sito internet della società, da cui risulta l'operatività della stessa nei settori delle spedizioni mare, aereo e movimentazione container.

L'attività in questione implica che il compito specifico della società è quello di organizzare il trasporto di merci nonché di fornire le operazioni accessorie (ad esempio, quelle doganali), assumendo diritti ed obblighi del vettore. In tale veste, l'incarico ricevuto dal cliente può essere svolto sia con mezzi propri, sia, come di prassi, specie nei trasporti internazionali, ricorrendo ad altri vettori, residuando in capo allo spedizioniere il ruolo di coordinamento dei vari soggetti (fornitori) che nell'operazione commerciale intervengono a vario titolo al fine di portare a compimento il trasporto nel migliore dei modi.

Naturalmente, l'attività si svolge nell'ambito di una compravendita internazionale tra due soggetti estranei allo spedizioniere, sicché il luogo in cui prelevare i beni e il luogo dove consegnarli non sono rimessi alla volontà dello spedizioniere ma dipendono, appunto, dalle esigenze del cliente committente, per il quale lo spedizioniere svolge la sua attività.


Nel caso di specie, come desumibile dal dettaglio delle immobilizzazioni materiali del Bilancio prodotto in giudizio, la _____ non possiede mezzi di trasporto propri, e dunque per lo svolgimento della propria attività tipica e caratteristica deve necessariamente ricorrere a trasportatori terzi.

È bene a questo punto dare conto di alcuni dati numerici, oltremodo significativi, che la società appellante ha riportato in atti e che non sono mai stati, in alcun modo e sotto alcun profilo, contestati dall'Agenzia delle Entrate: il costo sostenuto per trasportatori aventi sedi nei paesi di c.d. Black List nell'esercizio 2007 (qui in discussione) risulta pari a di € 25.002.816,00, corrispondente a circa il 9% del totale dei costi di trasporto sostenuti nel complesso dalla società, come desumibile dal Modello Unico 2008 della società prodotto in atti; di tali costi afferenti fornitori in Black List, quelli originariamente contestati dall'Agenzia delle Entrate in quanto ritenuti non deducibili (€ 1.952.621,38) rappresentano una parte in percentuale davvero minimale (circa lo 0,6%) del totale dei costi per servizi di trasporto sostenuti dalla società nell'esercizio 2007.

Ciò posto, è del tutto evidente, che la scelta del fornitore estero, residente o localizzato in un paese facente parte della c.d. Black List, non dipende dall'odierna società

appellante ma dal cliente che ha dato il mandato: in tal caso la società non può fare altro che contattare fornitori terzi presenti nelle aree interessate per organizzare il trasporto senza alcuna possibilità di scelta imprenditoriale, in quanto l'operazione richiesta o viene compiuta in quel modo (ovvero avvalendosi dei fornitori in loco) o non viene compiuta affatto.

Le operazioni poste in essere dalla società odierna appellante in qualità di spedizioniere internazionale sono, pertanto, sempre connotate da una loro intrinseca giustificazione commerciale ed economica: l'effettiva sussistenza dell'interesse economico si ravvisa, del resto, nella constatazione che i costi sostenuti per fornitori esteri sono stati puntualmente riaddebitati alle società clienti, circostanza desumibile dalla copiosa documentazione prodotta in atti dalla _____ (sia in primo grado e sia in fase di gravame) che comprova il collegamento, per ogni singola operazione, tra la fattura passiva emessa dal fornitore e la fattura attiva emessa nei confronti del cliente per ordine del quale il trasporto è stato eseguito, evidenza probatoria che l'Agenzia delle Entrate non ha mai specificamente contestato in giudizio.

 Va, peraltro, rimarcato che la possibilità di individuare *in astratto*, in relazione a determinati settori, specifiche operazioni commerciali tipicamente afferenti l'esercizio di un'attività d'impresa per le quali si possa ritenere, in via generale ed astratta, soddisfatto il requisito dell'effettivo interesse economico dell'operazione è una evenienza riconosciuta dalla stessa Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 127/E del 6.6.2003, Circolare che – è bene sottolinearlo – qui rileva non tanto per la tipologia delle operazioni commerciali indicate nella Tabella ivi allegata, la cui elencazione è ovviamente solo esemplificativa (e non certo tassativa), quanto piuttosto come affermazione di un principio riconosciuto dall'Amministrazione e che, nella fattispecie in esame, pare obiettivamente pertinente e rilevante, come già affermato, peraltro, anche dalla giurisprudenza di merito proprio in un caso relativo ad uno spedizioniere internazionale (cfr. sentenza CTP di Milano n. 294/05/12, ormai passata in giudicato, prodotta in atti ed espressamente menzionata negli scritti difensivi dell'odierna società appellante).

Alla luce delle considerazioni che precedono, in definitiva, deve concludersi nel senso della esclusione di diritto della _____ dalla regola della limitazione dei costi di cui all'art. 110, comma 10, TUIR, in quanto, data la sua attività internazionale di spedizioniere internazionale, deve ritenersi implicita la sussistenza di un interesse

economico effettivo inerente le operazioni in contestazione, la cui concreta esecuzione non risulta, peraltro, neanche mai contestata dall'Amministrazione finanziaria.

La Commissione, quindi, accoglie l'appello proposto da _____, rigetta il gravame proposto dall'Agenzia delle Entrate e, per l'effetto, annulla l'avviso impugnato.

Considerata la complessità della questione e l'assenza di un orientamento giurisprudenziale di legittimità sul punto dirimente della stessa, possono dirsi sussistenti i presupposti per una integrale compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

- accoglie l'appello proposto da _____ e _____
- rigetta il gravame proposto dall'Agenzia delle Entrate e, per l'effetto:
 - annulla l'avviso impugnato;
 - spese di lite compensate.

Così deciso in Milano nella camera di consiglio della VI Sezione della Commissione Tributaria Regionale in data 3 marzo 2016.

IL CONSIGLIERE ESTENSORE

dott.ssa Sonia Porreca



IL PRESIDENTE

dott. Salvatore Labruna



in caso di diffusione omettere la generalità e
altri dati identificativi