

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MILANO – SENTENZA DEL 13 DICEMBRE 2012, N. 294/5/12

Svolgimento del processo

La ricorrente società (X) spa rappresentata e difesa dal dr. (..) e dall'avv. (..) propone tempestivo ricorso avverso l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate di Milano 4, sulla base del pvc redatto in data 18.12.2009 ha accertato per l'anno d'imposta 2006 una maggiore imposta Ires di Euro 912.271, Irap di Euro 117.313, una indebita detrazione Iva per Euro 300,685 con una maggiore Iva accertata di Euro 60.137, oltre sanzioni ed interessi.

Veniva, inoltre contestata l'indeducibilità dei costi derivanti da operazioni con paesi black list per l'importo complessivo di Euro 4.162.348 sul presupposto che la contribuente non aveva fornito prove documentali sufficienti o idonee a dimostrare quanto richiesto dall'art. 110 TUIR, ovvero il concorrere, in alternativa, delle due esimenti necessarie a vincere la presunzione di indeducibilità di cui al comma 10.

La ricorrente rispondeva al richiesto questionario allegando numerosa documentazione.

L'istanza di accertamento con adesione riscontrava esito negativo.

I motivi di diritto e di fatto su cui si fonda il ricorso sono:

In diritto:

- 1) violazione del principio di collaborazione e buona fede: considerato che l'Ufficio non ha mai richiesto ulteriore documentazione integrativa oltre a quella prodotta;
- 2) nullità della motivazione in relazione alla richiesta di effettivo radicamento nel territorio della società estera per i costi black list: la stessa Amministrazione ha ritenuto tale condizione non necessaria;
- 3) nullità dell'avviso nella parte in cui ha incluso Cipro nei paesi black list: lo stesso è parte dell'UE dal 1.5.2004;
- 4) nullità dell'avviso per quanto concerne i rilievi inerenti l'indeducibilità dei costi black list derivanti da società con sede in Corea del Sud: la stessa dal 19.8.2010 è stata eliminata dalla lista in quanto si è impegnata allo scambio di informazioni. In ogni caso appaiono illegittime le sanzioni irrogate visite l'art. 3 del DLgs. n. 471 del 1997;

Nullità per contrasto dell'art. 110 c. 10 con le norme contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con la Svizzera, Singapore, Malesia e Corea del Sud.: l'art. 110 non trova applicazione nei casi in cui l'impresa estera risiede in uno stato con cui l'Italia ha una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che contenga la norma di non discriminazione.

Nel merito:

la ricorrente illustra le modalità operative di una società spedizioniera, le varie distinzioni operative e precisa che utilizza società intermediarie per i trasporti ubicate in paesi BL, in quanto il cliente

iniziale ordina il trasporto di beni da un paese black list ad altra destinazione. Aggiunge che i costi sostenuti dalla ricorrente nei confronti di soggetti residenti in quegli Stati concorrono integralmente alla formazione dei ricavi e che l'interesse economico a concludere tali operazioni è insito nella scelta fatta dai clienti.

Elenca in ricorso i fornitori residenti nei paesi black list e offre l'analisi della sussistenza della prima e della seconda esimente in relazione ad ogni singolo fornitore e/o di ogni operazione posta in essere nel periodo in questione.

Enuncia i motivi di opposizione concernenti altri rilievi ai fini Ires e Irap nonché ai fini Iva. Conclude con la richiesta di annullamento dell'atto impugnato e con vittoria di spese.

Sono state depositate memorie di replica.

Si è costituito l'Ufficio il quale preliminarmente riconosce l'infondatezza del rilievo relativo alla indeducibilità dei costi relativi a Cipro.

Ritiene che il contrasto tra l'art. 110 TUIR e le norme contenute nelle Convenzioni internazionali debba essere risolto secondo il criterio della successione temporale.

Ribadisce che la documentazione prodotta dalla ricorrente, sia in sede pre che contenziosa non possa costituire prova documentale certa specialmente laddove il fornitore estero è parte dello stesso gruppo.

Riafferma la legittimità di ogni ripresa di costo e conclude con la richiesta di rigetto del ricorso con vittoria di spese.

Motivi della decisione

Preliminarmente e prima di passare all'esame del merito, ritiene il Collegio che vada illustrata brevemente l'attività svolta dalla ricorrente al fine di comprendere se le operazioni contestate rispondano al requisito dell'interesse economico o meno giusta art. 110 c. 10 TUIR.

La ricorrente svolge l'attività di spedizioniere e il suo compito è quello di organizzare il trasporto di merci nonché di fornire le operazioni accessorie (es. le operazioni doganali) assumendo i diritti e gli obblighi del vettore. In tale veste può svolgere l'incarico sia con mezzi propri e sia, come avviene più sovente nei trasporti internazionali, ricorrendo ad altri vettore, in ogni caso riveste essenzialmente il ruolo di coordinamento di tutti quegli altri soggetti che intervengono a vario titolo (si pensi ai vari vettori nazionali ed internazionali; operatori doganali, agenti, etc ...) con la finalità ultima di portare a conclusione il trasporto nel migliore dei modi.

Naturalmente l'attività si svolge nell'ambito di una compravendita internazionale tra due soggetti estranei allo spedizioniere; tale precisazione appare doverosa in quanto dove prelevare i beni e dove consegnarli non è rimessa alla volontà dello spedizioniere.

La scelta di avvalersi di un fornitore estero residente o localizzato in un paese Black List non dipende dalla ricorrente ma dal cliente che ha dato mandato ed in tal caso la stessa non può far altro che contattare altre società in loco per iniziare l'attività di trasporto; l'effettività dell'interesse (economico) perseguito deriva, tenuto conto dell'attività richiestale, dalla necessità di acquisire il prodotto/servizio esclusivamente in un paese inserito nelle BL.

Appare evidente che, nel caso in cui l'operazione sia stata effettuata senza alcuna possibilità di alternative nella scelta imprenditoriale è assurdo ed impossibile andare a ricercare un interesse economico nel compierla, da momento che tale transazione o viene compiuta in quel modo o non viene compiuta affatto.

L'interesse economico si ravvisa, altresì, nella constatazione che i costi sostenuti sono stati riassegnati alle società clienti, pertanto si tratta di operazioni utili a produrre profitto.

In relazione alle specifiche attività poste in essere dalla ricorrente con i singoli paesi il Collegio rileva:

- Svizzera: transazione con la soc. M.: la ricorrente ha fornito documentazione, tra la quale certificazione attestante la sottoposizione della M. alle imposte cantonali e locali svizzere, idonea ad includere la medesima nell'ambito delle società previste dal D.M. 23 gennaio 2002, art. 3;
- Korea: la ricorrente ha fornito vasta documentazione idonea a dimostrare la sussistenza sia della prima che della seconda esimente e così pure per la Malesia.

La ripresa per Cipro è stata successivamente annullata dallo stesso ufficio essendo quest'ultimo paese rientrante nell'UE.

Analoghe considerazioni possono svolgersi per tutte le altre operazioni svolte con fornitori minori sulla base della copiosa documentazione depositata in atti attestante sia l'effettività delle operazioni che la loro economicità.

Va, infine, precisato che il requisito dell'effettivo radicamento all'estero della contraente contestato con l'avviso di accertamento, non solo non rientra tra i requisiti richiesti dal TUIR, ma è stato ritenuto un requisito non necessario dalla stessa Amministrazione finanziaria.

Reputa il Collegio che le disposizioni contenute in una Convenzione internazionale, in quanto destinate a disciplinare in via esclusiva i rapporti tra i soggetti appartenenti ad uno Stato estero ed i soggetti appartenenti allo Stato Italiano, ovvero i rapporti tra uno Stato Estero e l'Italia, assumano il carattere di specialità e, quindi, assumano rilievo rispetto alle normative nazionali quali, nel caso in esame, il TUIR.

Per quanto concerne gli ulteriori rilievi contenuti nell'avviso di accertamento e riguardanti l'Ires e l'Irap il Collegio rileva:

- 1) sopravvenienze attive non dichiarate per Euro 4146: la contestazione fatta dall'Ufficio risulta infondata in quanto l'accettazione della ricorrente è avvenuta attraverso comportamento concludente;
- 2) costi non di competenza per Euro 4236 la ricorrente ha accettato il rilievo il quale deve, quindi, ritenersi fondato;
- 3) costi non di competenza per Euro 50.000.: la documentazione prodotta dimostra che tali costi sono stati effettivamente sostenuti nell'anno in esame per cui tale ripresa va annullata;

Ai fini IVA:

1) indebita detrazione d'imposta per Euro 60.137: le motivazioni addotte dalla ricorrente non sono state in grado di confutare le pretese dell'Ufficio per cui la ripresa risulta legittima e va confermata;

2) violazione dell'obbligo di registrazione: rilievo A per Euro 6400 e rilievo B per Euro 51.044 in entrambi i casi i rilievi appaiono illegittimi sulla base della diversa e nuova interpretazione data dalla stessa Agenzia la quale, ancorché successiva all'accertamento, può applicarsi in base al generale principio dello ius superveniens e del favor rei;

3) i rilievi per violazione dell'obbligo di registrazione di cui al punto c (per Euro 62) e per violazione dell'obbligo di fatturazione (per Euro 4975) sono confermati in quanto la ricorrente non è stato in grado di offrire idonei elementi di contestazione.

In conclusione il Collegio, in accoglimento parziale del ricorso, annulla l'avviso di accertamento limitatamente ai punti suindicati, con conferma nel resto.

Il parziale accoglimento del ricorso induce il Collegio a compensare tra le parti le spese del giudizio.

PQM

La commissione accoglie parzialmente il ricorso. Spese compensate.