



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 17

riunita con l'intervento dei Signori:

<input checked="" type="checkbox"/>	DEODATO	GIACOMO	Presidente
<input checked="" type="checkbox"/>	MARTINELLI	LIVIA	Relatore
<input checked="" type="checkbox"/>	DEL RE	CLAUDIA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 561/2016
depositato il 22/01/2016

- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° T9BIRRC [REDACTED] TRIB.ERARIAI
2009

- avverso PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n° T9BIRRC [REDACTED] TRIB.ERARIAI
2010

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dal ricorrente:

[REDACTED] SRL
[REDACTED] BIANDRONNO VA

difeso da:

[REDACTED] AVV. [REDACTED]
VIA BENEDETTO MARCELLO N.48 20100 MILANO MI

SEZIONE

N° 17

REG.GENERALE

N° 561/2016

UDIENZA DEL

10/05/2016 ore 14:30

N°

4145/16

PRONUNCIATA IL:

10/05/2016

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

11 MAG 2016

Il Segretario

[Signature]

OGGETTO DELLA DOMANDA

ricorso atto impugnato irrogazioni sanzioni 2009/2010 contro Agenzia delle Entrate DP I Milano

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

in persona del suo legale rappresentante, impugna l'atto di irrogazione sanzioni (preceduto dall'ottobre 2014 dalla notifica di atto di contestazione, per non avere la parte indicato in UNICO costi "Black list", per complessivi € 771.268,55 nel 2009 e € 668.144,78 nel 2010 in violazione dell'art.110 co.11 del DPR 917/86. La ricorrente presenta ricorso chiedendo l'annullamento dell'atto impugnato per i seguenti motivi:

in diritto

- 1) nullità della notifica dell'atto impugnato perché notificato direttamente dall'Ufficio tramite un semplice "funzionario", non delegato e/o nominato per eseguire tale atto;
- 2) non legittimità della delega conferita per la sottoscrizione dell'atto; nullità dell'atto per carenza dei requisiti oggettivi e precisamente si contesta che la delega può essere concessa solamente a un funzionario dirigente e che tale funzionario Paolo Bottirolì non risulta essere un dirigente. Inoltre si eccepisce che l'atto è nullo per illegittimità della firma del soggetto delegato, anche se si volesse considerare appartenenti alla "carriera direttiva" il personale della terza area funzionale non dirigente;
- 3) nullità dell'atto per intervenuta decadenza ex art.16, co.7, D.Lgs. n.472/97, in quanto presentato oltre un anno dalla presentazione delle deduzioni difensive;

nel merito

- 4) si eccepisce che per la prevalente Giurisprudenza della Cassazione nulla osta alla possibilità di emendare la dichiarazione anche in sede contenziosa;
- 5) si rileva che con l'art.5, co.1, del D.lgs. n.147/2015 si è modificato completamente il co.10 dell'art. 110 del DPR n.917/86. Pertanto non sussiste più il divieto di deduzione delle spese e di componenti negativi derivanti da attività commerciali con Stati inseriti nella cd. "Black list". È illogico applicare sanzioni così elevate per non aver dichiarato separatamente costi che ora seguono la normale determinazione dei redditi e delle perdite dell'art.9 TUIR;
- 6) erroneità nel calcolo delle sanzioni per entrambi i 2 anni. La corretta sanzione per le due annualità 2009 e 2010 è pari a € 80.568,52 e non a € 90.177,80 come indicato dall'Ufficio.

In data 3.5.16 la parte produce memoria in cui si richiama al ricorso e, in particolare, allega Circ 4/E dell'Agenzia delle Entrate del 4.3.16 dove è richiamata l'abrogazione della violazione dei costi "Black list" e conseguentemente la non applicabilità delle sanzioni

L'Ufficio si costituisce chiedendo il rigetto del ricorso controdeducendo quanto segue:

- sulla nullità della notifica, è prassi dell'agenzia nominare messi notificatori speciali tutti funzionari dell'ufficio, pertanto ne deriva la validità della notifica dell'atto impositivo effettuata a mezzo posta da funzionario regolarmente autorizzato;
- sulla decadenza ex art.16, co.7, del D.Lgs. 472/97, le deduzioni difensive sono state spedite in data 23.12.14, il provvedimento di irrogazione delle sanzioni è stato notificato dall'ufficio in data 29.10.15 entro il termine normativamente prescritto;
- sul difetto del potere di firma in capo al soggetto che ha sottoscritto l'atto impugnato. Il potere di rappresentanza dell'Ufficio spetta al suo Direttore mentre i responsabili delle articolazioni interne o gli altri dipendenti in servizio presso l'ufficio necessitano di delega del Direttore. Pertanto la sottoscrizione dell'atto impugnato ad opera del Dott.Bottirolì si inserisce nel quadro dispositivo di delega di firma così come disposto dal Direttore Provinciale. Risultano infondate le eccezioni relative al difetto dei requisiti oggettivi della delega di firma;
- nel merito sull'emendabilità della dichiarazione, l'errore commesso da controparte non può configurarsi come errore formale, essendo un obbligo normativamente prescritto dall'art.110 del TUIR, per la cui violazione è stata prevista una specifica ipotesi sanzionatoria ai sensi del co.3-bis dell'art.8 del D.Lgs. 471/97;
- i costi "black list" per i periodi di imposta 2016 e successivi, diventano deducibili secondo le ordinarie regole valide per ogni altro costo sostenuto nella produzione del reddito di impresa, a condizione che siano soddisfatti i requisiti di effettività, inerenza, certezza, determinatezza e competenza e nel rispetto delle norme generali sulla deducibilità dei costi. L'abrogazione ha effetto solo a partire dal periodo d'imposta 2016 e non trova applicazione nella fattispecie in esame in quanto sono state applicate le norme pro-tempore vigenti;
- sul corretto calcolo delle sanzioni. La società per il 2009 ha ommesso di dichiarare costi black list per € 711.268,55 e per tale anno è stata applicata la sanzione massima di € 50.000 ex art.110 co.11 DPR 917/86. Per il 2010 la società ha dichiarato costi di black list per € 266.367,00 a fronte dell'importo corretto di € 668.145,00. È stata applicata la sanzione di € 40.178,00 pari al 10% della differenza (668.145-

266.367). La società ha violato per ben due volte la medesima disposizione e poiché tale violazioni hanno riguardato più periodi di imposta si è reso applicabile l'istituto della continuazione della violazione con l'aumento del 50% della sanzione più grave di cui all'art.12 co.5 del D.lgs. 472/97 e successivamente l'aumento del 25% della sanzione base di cui al co.1 dell'art.12 del medesimo DLgs.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il Collegio ritiene di non esaminare le eccezioni di diritto sollevate da parte ricorrente e relative alla notifica in quanto superate dalla costituzione in giudizio dell'Ufficio che ha prodotto la relativa documentazione e l'elenco nominativo dei messi notificatori speciali dove figurano i Sigg. Bottiroli e Testa.

Quanto al merito. Come noto, la Legge di stabilità 2016 (L. 28.12. 2015, n. 208, art. 1, co.142, lett. a) ha rimosso, a far data dal 1.1. 2016, le limitazioni alla deducibilità dei cd. costi "black list" previste per le imprese residenti dai commi 10-12-bis dell'art. 110 TUIR. Conseguentemente, per i periodi di imposta dal 2016 in poi le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese e professionisti localizzati in Paesi "black list" divengono deducibili secondo le ordinarie regole, ovvero a condizione che siano soddisfatti i requisiti di effettività, inerenza, certezza, determinatezza (o determinabilità) e competenza, senza peraltro che vi sia più alcun obbligo di separata indicazione in dichiarazione (anche se, almeno formalmente, la sanzione, di cui all'art. 8, co. 3-bis del D.lgs. n. 471/1997, ricollegata a tale obbligo e pari al 10% di quanto non dichiarato, non è stata parimenti abrogata).

L'oggetto dell'odierno contenzioso riguarda, appunto, l'irrogazione della sanzione - applicata dall'Ufficio nella misura massima - per avere la parte omissa di indicare separatamente nel quadro RF del Mod. Unico costi sostenuti verso operatori di Paesi a fiscalità privilegiata. Va detto che in sede di questionario la parte ha fornito tutta la documentazione inerente i costi sostenuti con paesi a fiscalità differita tanto che l'Ufficio ha interamente confermato la deduzione fiscale degli stessi dal reddito d'impresa avendo la società dimostrato i presupposti alla base della seconda esimente di cui all'art. 110 c. 11 TU.

La non indicazione negli appositi righi del quadro RF del Modello Unico di tali componenti negativi - secondo questo Collegio - può essere considerata mero errore "formale" che non ha inciso sulla deducibilità dei costi stessi tanto che l'Ufficio non ha emesso avviso di accertamento in tal senso.

Va altresì, ricordato, che la parte, una volta notificato l'atto di contestazione in data 27.10.2014, provvedeva a trasmettere dichiarazioni UNICO correttive in data 16.12.2014 (e si reputa che la dichiarazione sia emendabile in quanto la correzione della stessa è avvenuta prima della notifica dell'atto di irrogazione sanzioni) e in data 23.12.2014 presentava deduzioni difensive ex art. 16 c. 4 del DLgs 472/97. Solo nel mese di ottobre 2015 l'Ufficio notificava l'atto di irrogazione delle sanzioni sia per l'annualità 2009 sia 2010.

Poiché la Legge di stabilità 2016 ha rimosso, a far data dal 1° gennaio 2016, le limitazioni alla deducibilità dei costi black list (ma non ha chiaramente disciplinato il regime delle sanzioni e/o la loro abrogazione), il Collegio ritiene applicabile - nel caso in esame - il principio del favor rei nell'ambito delle sanzioni tributarie, agli atti non definiti alla data del 1.1.2016 come da Circ. n. 4/E del 4.3.16 dove è previsto che "l'Ufficio deve raffrontare le norme sanzionatorie, ante e post modifica, in concreto e non in astratto, tenendo conto delle circostanze aggravanti ed attenuanti o esimenti e verificando gli effetti della loro applicazione in rapporto alle caratteristiche della condotta realizzata dal trasgressore, al fine di stabilirne il trattamento sanzionatorio più mite.

Questo Collegio, pertanto, ritiene di condividere il dettato espresso nella sentenza 29.12.2010 n. 26298 della Corte di Cassazione che in analoga fattispecie ha previsto che "se il contribuente fornisce prova delle circostanze che gli danno diritto alla deroga, contemplate dall'art. 110 c. 11 TUIR, l'unica sanzione applicabile (per violazioni di carattere meramente formale (mancata indicazione separata) rimane quella da € 258 a € 2065, prevista dall'art. 8 c. 1 DLgs n. 471/1997".

Trattandosi di 2 annualità il Collegio irroga la sanzione nell'importo massimo di € 2.065
La parziale soccombenza giustifica la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie in parte il ricorso determinando la sanzione dovuta in € 2.065,00 e compensa le spese.

Così deciso in Milano, li 10.5.16

Il Relatore
(Dott. Livia Martinelli)

Livia Martinelli

Il Presidente
(Dott. Deodato)