

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 04/27/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'appellante - contribuente chiede che, in riforma dell'impugnata sentenza, l'avviso n. RTU03080T2302009, notificato il 7.9.09, di accertamento, per l'anno 2004, di una maggiore IRES pari ad E 104.662,00, oltre interessi e sanzioni, e, di una maggiore IRAP pari ad E 13.479,00, oltre interessi e sanzioni, nonché l'atto n. RIUC0080076T2009, notificata il 7.9.09, di contestazione ed irrogazione sanzione, ex art. 8, c. 3 bis, Dlgs 471/97 nella misura di E 31.716,00, vengano dichiarati nulli per difetto di motivazione o venga annullato solo il prima, per avere esso contribuente assolto all'onere probatorio di cui all'art. 110, c. 11, TUIR, e venga dichiarata applicabile soltanto la sanzione prevista dallo art. 8, c. 1°, D.Lgs. 477/97. Giustifica l'invocata riforma della sentenza, con cui la CTP di Milano rigetta i ricorsi riuniti sia perché nella parte motiva, anche se solo per relationem, è stato chiaramente indicato che i costi ripresi a tassazione sono relativi ad operazioni rese da soggetti residenti o domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata (Hong Kong e Filippine), i cui importi non sono stati esposti fra le variazioni in aumento o, in diminuzione del quadro RE del mod. UNICO 2005 e delle quali, con le risposte al questionario, non è stata provata nemmeno la rispondenza ad un effettiva interesse economico, né la riferibilità ad imprese effettivamente commerciali; sia perché la dichiarazione integrativa presentata successivamente alla conclusione della verifica fiscale non spiega alcun effetto sanante e, quindi, la sanzione del 10%, ex art. 8, c. 3 bis D.Lgs 471/97, per l'omessa compilazione del quadro RF, si cumula con quella per infedele dichiarazione, rilevando l) che, nella fattispecie, il rinvio alle conclusioni contenute nel pvc non vale a legittimare la mancanza di una autonoma valutazione dell'Ufficio in quanto la GdF si limita a constatare la mancata indicazione separata degli acquisti di merci da Paesi a fiscalità privilegiata, non già la presunta, mancata dimostrazione delle esimenti di cui all'art. 110, c. II, DPR 917/86. Anzi, a pagg. 4-5 pvc 13.3.06, i verbalizzanti assumono che l'attività di verifica è stata diretta al riscontro - successivamente rafforzato col deposito, in data 9.6.09, in risposta al questionario, notificato il 19.3.2009, di ordini, conferme degli stessi, bonifici, fatture di vendite, mastri di contabilità generale, schede di contabilità di magazzino, documentazione dell'esame della quale si evince la effettività e la economicità delle operazioni, i cui costi sono deducibili stante la retroattività della norma (LF 2007) modificativa dell'art. 110 della tipologia dei rapporti commerciali posti in essere attraverso gli effettuati acquisti. I predetti riscontri hanno permesso di rilevare la denominazione ed il domicilio, anche fiscale, delle società fornitrici risultanti dalle fatture estere, dalla bolle doganali, dagli IM4 Comunità Europea, dai bonifici bancari, documenti commerciali acquisiti alla verifica. Sono stati effettuati riscontri diretti a verificare l'esatta rispondenza degli importi indicati sulle fatture di acquisto con quelli riportati sul documento doganale d'importazione e sulla contabilità generale della società verificata; 2) che, per effetto delle modifiche disposte dalla finanziaria 2007, l'esposizione in dichiarazione dei costi per gli acquisti da Paesi black list, pur conservando natura obbligatoria, cessa di costituire condizione di deducibilità, in quanto la violazione di tale obbligo è sanzionata, ex art. 8, c. 3, bis Dlgs 471/97; introdotto dall'art. 1, c. 302, l.f. 07, con una sanzione pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non dichiarati, con un minimo di E 500,00 ed un massimo di E 50.000. Tale sanzione si applica anche alle violazioni commesse sino al 31.12.06 (art. 1, c.303) a condizione che venga fornita la prova delle esimenti di cui all'art. 110, c. II, TUIR (che le imprese estere svolgano prevalentemente ed effettivamente attività commerciale e che le operazioni, concretamente svoltesi abbiano un effettivo interesse economico), mentre, ove venga presentata anche dichiarazione integrativa, si applica la sola sanzione di cui all'art. 8, c. 1°, Dlgs 471/97; 3) che la norma di cui all'art. 2, c. 8, DPR 322/1998 si limita a stabilire che,

fatte salve le sanzioni, le dichiarazioni dei redditi... possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini di cui allo art. 43 DPR 600/73, con l'unico limite di cui al successivo c. 8 bis inerente errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito di imposta o un minor credito. Mentre, invece, il limite all'emendabilità della dichiarazione sussiste solo per l'istituto del ravvedimento operoso, ex art. 13 DLgs 472/97, norma ai sensi della quale la sanzione è ridotta sempreché la violazione non sia stata contestata e, comunque, non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento delle quali l'autore o i soggetti obbligati ai sensi dell'art. 11, c.1°, abbiano avuto formale conoscenza.

L'appellato - Ufficio, con memoria difensiva del 7.2.011, chiede il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata controdeducendo A) che l'appello è inammissibile per difetto di specifici motivi di impugnazione, in violazione dell'art. 53 Dlgs 546/92, avverso la sentenza di 1° grado, riguardando quelli dedotti sempre l'operato di esso Ufficio; B) che la dichiarazione integrativa presentata il 22.1.07, successivamente alla conclusione della verifica da parte della GdF, con cui venivano inseriti ai righi RF34 ed RF54, tra le variazioni in aumento e quelle in diminuzione, gli importi, pari ad E 317.159,00, relativi ad operazioni con soggetti residenti in Stati con regimi fiscali privilegiati, non produce alcun effetto sanante a causa dell'insussistenza nel comportamento rettificativo a posteriori dei profili di affidamento, buona fede, leale collaborazione indicati nell'art. 10 L. 212/00; C) che la disciplina della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, c. 8 e 8 bis, deve coordinarsi con quella del ravvedimento previsto dall'art. 13 Dlgs 472/97, che è precluso se sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento. Sul maggior reddito rimane applicabile la sanzione per infedele dichiarazione ex art. 1 Dlgs 477/97; D) che la contribuente non ha prodotto alcuna documentazione valida né in ordine all'effettiva attività commerciale svolta dalla impresa estera come, ad esempio, certificazioni ed attestazioni rilasciate da organismi esteri, bilanci convalidati dall'autorità nazionale estera, giusta elencazione esemplificativa e non esaustiva ricavabile dalla ris. 46/E/2004; dalla circ. 18-/E del 12.2.02; dalla circ. 29/E del 23.5.03, dove sono indicati, tra gli altri, l'atto costitutivo, il bilancio certificato, un prospetto descrittivo dell'attività esercitata, gli eventuali contratti di locazione di immobili funzionali all'esercizio dell'attività, le fatture delle utenze elettriche e telefoniche, i contratti di lavoro dei dipendenti; né in ordine all'effettivo interesse economico, fattore relativamente al quale la prova documentale è subordinata alla circostanza che, non solo il prezzo della merce importata o dei servizi ricevuti sia inferiore a quello praticato in altro Paese economicamente comparabile, ma anche che tutte le altre condizioni di vendita (termini di consegna e di pagamento, qualità dei materiali, costo del trasporto - notoriamente e paradossalmente superiore a quello delle forniture in ambito UE - ecc. ecc.) siano identiche e che gli elementi conoscitivi offerti rappresentino fedelmente la realtà aziendale, non essendo sufficienti le generiche e contraddittorie giustificazioni fornite circa, il ruolo di ADM, con sede in Hong Kong; la necessità di reperire, in Cina, perle di imitazione e pietra dure; nelle Filippine, legna e conchiglie; E) che nella motivazione per relationem - del tutto legittima perché si fa riferimento ad elementi extratestuali che il contribuente già conosce o è in grado di conoscere - dell'avviso di accertamento sono stati puntualmente indicati i fatti, le circostanze e le ragioni giuridiche che giustificano il mancato riconoscimento delle deduzioni per cui è giudizio; F) che, nella fattispecie, è dovuta la sanzione del 10% ex art. 8, c. 3 bis DLgs 471/97, in virtù della disposizione transitoria contenuta nell'art. 1, c. 303, LF 2007) si rendono contemporaneamente applicabili le sanzioni per infedele dichiarazione IRPEG - IRAP in quanto attinenti ad una condotta (assoggettamento in dichiarazione ad imposta di imponibili inferiori al dovuto) diversa da quella (omessa separata indicazione di costi di merci provenienti da paradisi fiscali) sanzionata col 10% ex

art. 8. Nella Camera di Consiglio del 25 novembre 011, la Commissione, sentito il Relatore, decide di dichiarare ammissibile e di accogliere l'appello perché articolato in specifici e fondati motivi di censura - sopra analiticamente descritti - alla sentenza impugnata ed all'operato della CTP di Milano, che la ha emanata e che ha ritenuto legittimo l'accertamento dell'Ufficio. Infatti, al di là della probatio diabolica delle esimenti di cui all'art. 110, c. XI°, DPR 917/86 (TUIR) vagheggiata dall'Ufficio, risultano per tabulas (dalla copiosa documentazione acquisita dalla GdF a riscontro della tipologia dei rapporti commerciali verificati, nonché da quella prodotta dalla contribuente in risposta al questionario, l'una e l'altra sopra meglio descritta), oltreché ontologicamente connaturate alla struttura stessa del rapporto sotteso dalle operazioni commerciali accertate, la effettività, la concretezza, la reale funzione economica, vantaggiosa per il fruitore, degli acquisti dei beni, della deducibilità dei cui costi si controverte, e persino il prevalente ed effettivo svolgimento di una attività commerciale delle imprese fornitrici. Ne consegue il diritto dell'appellante a giovare del trattamento, retroattivamente introdotto dalle norme di cui all'art. I, C. 301-302-303 LF 07, la cui ratio non può che rinvenirsi nell'attenuazione di quell'astratto rigore, in virtù del quale la deducibilità dei costi sostenuti per acquisti da Paesi black list era condizionata alla separata esposizione in dichiarazione nei quadri RF34 - RF54 di tali costi e, più precisamente, tra le variazioni in aumento o in diminuzione. Nel senso che, siccome l'art. I, c.303, LF 07 consente espressamente la prova della sussistenza delle esimenti, di cui all'art. 110, c. II, TUIR, anche per gli anni pregressi, laddove dispone l'applicazione retroattiva della nuova sanzione di cui all'art. 8, c. 3 bis Dlgs 471/97 "sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'art. 110, c. II, primo periodo TUIR, sarebbe esegeticamente del tutto irragionevole limitare gli effetti dell'adempimento all'onere di tale prova alla sola mitigazione della sanzione e non estenderli anche al merito della deducibilità dei costi. Ferma restando la quale, qualora sia dimostrata la sussistenza delle circostanze esimenti, l'unica sanzione applicabile è quella di cui all'art. 8, c. 3 bis, Dlgs 471/97, non più cumulabile con quella per infedele dichiarazione di cui all'art. I, c. 2, Dlgs 471/97, ovvero quella di cui all'art. 8, c. I, DLgs 471/97, quando - come nella fattispecie - è stata presentata dichiarazione integrativa valida ed efficace. Infatti, contrariamente quanto sostiene l'Ufficio, la norma di cui all'art. 2, c.8, DPR 322/1998, si limita a statuire che le dichiarazioni dei redditi possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 DPR 600/1973 (entro 4 anni da quello di presentazione della dichiarazione) e l'unico limite è quello sancito dall'art. 8bis, che concerne i casi in cui la rettifica riguarda errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito, o, comunque, di un maggior debito d'imposta o un minor credito. Gli accessi, le ispezioni, le verifiche o le altre attività amministrative di accertamento in corso precludono, per come espressamente sancito dall'art. 13 Dlgs 472/97, che lo differenzia dalle dichiarazioni integrative, il ravvedimento operoso, che non è, quindi, suscettibile di alcun coordinamento con le prime.

Alla soccombenza segue la condanna alle spese dei due gradi di giudizio, che si liquidano complessivamente in € 3.800,00, oltre IVA e CPA -

PQM

La Commissione, in accoglimento dell'appello, dichiara l'applicabilità della sola sanzione di cui all'art. 8, c. I, Dlgs 471/97. Spese secondo soccombenza per entrambi i gradi di giudizio.