



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Regionale per le MARCHE Sezione 05, riunita in udienza il 24/01/2022 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**GIANNI SANDRO**, Presidente e Relatore

**CICLOSI MARIO**, Giudice

**POMPONIO ALESSANDRA**, Giudice

in data 24/01/2022 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 1083/2017 depositato il 07/07/2017

**proposto da**

Ag. Entrate Dir. Provin. Uff. Controlli-Legale Ancona

**elettivamente domiciliato presso** dp.ancona@pce.agenziaentrate.it

**contro**

Rays S.p.a. - 01316780426

**Difeso da**

Francesco Maria Crociani - CRCFNC67S13G433R

Fabrizio Dominici - DMNFRZ64A01H282S

**ed elettivamente domiciliato presso** f.dominici@pec.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 436/2017 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale ANCONA sez. 2 e pubblicata il 16/02/2017

**Atti impositivi:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TQYIRX100037/2015 IRES-ALTRO 2011

**a seguito di discussione in pubblica udienza****Richieste delle parti:**

Appellante: in via principale, l'accoglimento del presente ricorso in appello e per l'effetto riformare, integralmente, la sentenza della C.T.P di Ancona, di cui in epigrafe, così dichiarando la piena legittimità, in diritto e nel merito, dell'atto impositivo de quo.

Il tutto con vittoria di onorari, spese e competenze, relativamente ad ogni stato e grado di giudizio, come da nota pure depositata in atti, contestualmente al menzionato ricorso in appello.

insite sulle proprie conclusioni scritte già depositate agli atti.

Appellato: -in via preliminare, l'estinzione del giudizio di appello per cessazione della materia del contendere;

-in via principale, nella denegata ipotesi in cui non fosse riconosciuta la cessazione della materia del contendere, la conferma delle statuizioni, così contenute nella sentenza della CTP di Ancona n. 436/02/2017 del 15 novembre 2016 depositata il 16 febbraio 2017, per tutte le motivazioni sopra espresse.

Il tutto con vittoria di onorari, competenze e in ordine ai due gradi di giudizio.

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Ancona, in persona del Direttore pro tempore – da ora anche semplicemente A.E. – proponeva atto di appello, datato 15.11.2016, così ricevuto, preventivamente dalla società RAYS S.p.A., avverso la sentenza n.436/2017, emessa dalla C.T.P. di Ancona, di cui veniva richiesta la integrale riforma; successivamente l'atto di appello de quo risultava depositato, il dì 07.07.2017, in cartaceo, presso la segreteria della C.T.R. delle Marche, ove era svolta ampia argomentazione, come emergeva dall'esame della documentazione, qui riscontrata in atti.

Infatti, la nominata A.E. provvedeva ad impugnare la citata sentenza (Cfr. C.T.P. di Ancona, sentenza del 15.11.2016/16.02.2017, n.436) attraverso cui era stato accolto il relativo ricorso in primo grado, con condanna della medesima A.E., parte resistente, al pagamento delle spese di quel giudizio, come liquidate in €1.500,00, in assenza di nota, oltre accessori di legge, se dovuti, così richiedendo la riforma integrale di detta sentenza.

Inoltre, doveva qui pure darsi atto che la menzionata parte, qui ora appellante, con il proposto ricorso, aveva contestato l'emissione dell'atto di contestazione, con cui erano state quantificate ed irrogate sanzioni, per un importo pari ad €36.283,00; la società RAYS con il proposito ricorso in primo grado, peraltro, svolgeva ampie argomentazioni, sia in fatto, sia in diritto, così sviluppando una serie di puntuali motivazioni che portavano all'accoglimento del gravame.

In fatto, la medesima A.E., qui appellante, lamentava che la C.T.P. di Ancona aveva accolto, inopinatamente, il proposto ricorso in primo grado, con accoglimento della tesi difensiva, così esposta della società RAYS, ma basandolo su errati presupposti.

In particolare, provvedeva ad una puntuale ricostruzione della stessa vicenda, così accaduta, qui riproponendo, peraltro, le medesime argomentazioni, già svolte nello stesso giudizio in prime cure, con esposizione dei termini della insorta questione.

In ogni caso, comunque, veniva qui ricordato che, in data 04.04.2014, veniva redatto dal Nucleo di Polizia Tributaria di Ancona, per il periodo di imposta 2011-2012, un processo verbale di costatazione – da ora anche semplicemente P.V.C.- da cui emergevano rilievi, ai fini delle imposte IRES, IRAP ed IVA, così presi in considerazione dallo stesso Ufficio finanziario con la emissione del richiamato atto di contestazione, di cui in epigrafe.

Infatti, venivano irrogate sanzioni, nei confronti di detta società, per una somma, pari ad €36.283,00, relativamente al rilievo di natura formale, riguardante l'omessa indicazione nelle variazioni in aumento e/o in diminuzione del reddito del MOD. UNICO ANNO 2012, in ordine ai costi, così riferiti al fornitore estero INTCO INDUSTRIES Co. Ltd, meglio individuato in atti, pari all'importo complessivo di €357.676,89, come pure posto in evidenza nel ricorso in appello.

In ogni caso, comunque, veniva pure qui ricordato che, tenuto conto delle memorie difensive, ex art.16, comma 4, D.lgs. n.472/1997, così presentate il dì 24.07.2015 dalla RAYS S.p.A., però, l'Ufficio finanziario procedeva alla irrogazione delle sanzioni con il relativo atto di contestazione.

Vero era, altresì, che detta società, già in data 28.01.2016 impugnava, in primo grado, il richiamato atto di contestazione, chiedendone l'annullamento per violazione delle norme, in ordine alla sottoscrizione degli atti impositivi, oltre che per infondatezza della stessa irrogazione delle relative sanzioni de quibus.

In ogni caso veniva pure qui ricordato che la medesima A.E., peraltro, si costituiva nel giudizio di primo grado contestando quanto assunto dalla società contribuente, così difendendo la stessa piena legittimità della irrogazione delle sanzioni.

La Commissione Tributaria Provinciale di Ancona, peraltro con apposita sentenza, di cui in epigrafe,

infatti, come appena sopra posto in evidenza, accoglieva il ricorso proposto dalla società, così addebitando le spese, di quel giudizio, in ragione di €1500,00, oltre accessori, alla A.E. resistente, in quanto rimasta qui soccombente.

Con il richiamato atto di appello, peraltro, la stessa A.E., comunque, contestava la valenza della sentenza della C.T.P. di Ancona e ne chiedeva la riforma, così evidenziando diverse argomentazioni, qui pure date tutte per riportate.

In diritto, la difesa della medesima A.E, qui appellante, comunque, stigmatizzava quanto assunto nella richiamata sentenza, come impugnata e formulava diversi motivi, di seguito succintamente richiamati.

Con il primo motivo del ricorso, comunque, veniva contestata, la violazione del combinato disposto dell'art.110, comma 11, D.lgs. n.917/1986, e dell'art.8, comma 3-bis, D.lgs. n.471/1997, nonché la errata applicazione dell'art.6, D.lgs. n.472/1997.

Infatti, sempre secondo la difesa della nominata A.E., qui appellante, la statuizione positiva, a favore della predetta società, come affermata dai Giudici di prime cure, era errata, perché contraria alla normativa di riferimento.

In particolare veniva pure affermato che, in ordine al rilievo di natura formale (vedasi p.v.c., fogli dal n.12 al n.16, depositato in primo grado) emergeva, inconfutabilmente, "...l'omessa indicazione separata nella dichiarazione presentata per l'anno di imposta 2011 dei costi riferiti al fornitore.... ... per l'importo complessivo di €357.677,00, ..." come indicato in atti.

Vero era, peraltro, che, in sede di verifica la società aveva esibito documentazione idonea alla dimostrazione della concreta esecuzione delle operazioni, nonché della sussistenza dell'effettivo interesse economico; pertanto, tali costi, derivanti da operazioni con Paesi black list erano stati ritenuti deducibili.

L'omessa indicazione di detti costi, però, tra le variazioni in aumento ed in diminuzione del Mod. UNICO, comunque, aveva fatto emergere, altresì, la relativa violazione, di cui all'art.110, comma 10 e 11, TUIR (cioè D.P.R. N. 917/1986) e, in ogni caso detta "omessa indicazione separata" era stata sanzionata, specificamente, ai sensi dell'ar.8, comma 3-bis, D.lgs. n.471/1997.

La difesa della medesima A.E., qui appellante, affermava che, erroneamente, sia la società contribuente, sia anche i Giudici di prime cure, avevano ritenuto che nessuna sanzione doveva essere comminata, considerando la violazione "meramente formale", nel presupposto che la stessa era frutto di un errore, che, comunque, non aveva determinato alcun danno per l'Erario.

Tale posizione, peraltro, veniva contestata dalla stessa A.E., in quanto la omessa e separata indicazione in dichiarazione dei costi, contrariamente a quanto emergeva dalla motivazione, così presente nella relativa sentenza, impugnata, non poteva essere annoverata tra le violazioni "meramente formali", come previste dall'art.6, comma 5-bis, D.lgs. n.472/1997, in considerazione del pregiudizio arrecato, in ordine alla mancata esposizione dell'azione di controllo, così espletata dallo stesso Ufficio finanziario.

Inoltre, veniva pure posto in evidenza che, alla luce dell'accertata deducibilità dei costi, la società aveva ritenuto, erroneamente, che l'errore formale fosse stato sanato a seguito della presentazione, in data 08.04.2014 (cioè dopo la chiusura della verifica) della dichiarazione integrativa, con la quale la indicazione nel relativo MOD. UNICO ANNO 2012, era stato integrato dai costi, così riferiti, effettivamente, al predetto fornitore.

Vero era, però, che la presentazione di dichiarazione integrativa, al termine delle operazioni di verifica, in realtà, non poteva sanare la posizione societaria, a causa della insussistenza dei profili dell'affidamento, buona fede e leale collaborazione, come elementi, indicati dall'art.10, L. n.212/2000, in cui il vincolo operava anche nei confronti del soggetto contribuente.

A sostegno di quanto affermato, peraltro, veniva fatto riferimento a quanto posto in evidenza dalla stessa Corte Costituzionale (Cfr. Corte Cost. Ordinanza n.392/2002) avente per oggetto la disposizione normativa, di cui all'art.9, D.p.R. n.600/1973, che consentiva la presentazione di dichiarazioni integrative, ma solo in assenza di accessi, ispezioni e verifiche.

Inoltre, al fine di avvalorare quanto assunto nell'atto di appello, veniva fatto pure espresso riferimento anche alle affermazioni, così rese dalla giurisprudenza di legittimità, qui pure richiamate (Cfr. Cass Civ. sentenza n.5398/2012).

In senso conforme veniva citata, altresì, la giurisprudenza della stessa Corte di Cassazione (Cfr. Cass. Civ. sentenza 19 marzo 2014 n.63811, ibidem, sentenza n.8210/2015) secondo cui era stato pure ribadito che qualora fosse possibile rettificare, in buona sostanza, la dichiarazione dopo la contestazione di violazioni tributarie, si sarebbe offerto alla parte contribuente, un mezzo per eludere le sanzioni, così previste dalla legge per la inosservanza delle disposizioni, relative alla compilazione della dichiarazione dei redditi.

In ogni caso, poi, la difesa della medesima AE., qui appellante, affermava, altresì, che la società non poteva nemmeno sostenere di avere regolarizzato l'omissione tramite l'istituto del nuovo ravvedimento, ai sensi dell'art.13, comma 1, lett. b-quater, D.lgs. n.472/1997, in vigore dal dì 01.01.2015, in quanto non aveva provveduto, comunque, al versamento della sanzione, in misura ridotta; tutto ciò non faceva altro che confermare, quindi, l'impossibilità di considerare, come sanata la irregolarità commessa.

Infine, per mera completezza, la difesa della stessa A.E. faceva presente che, solo a partire dal periodo di imposta 2016 la mancata indicazione del costo non costituiva violazione sanzionabile, in quanto la legge di stabilità, per l'anno 2016, aveva abrogato il regime dei costi black list, così stabilendo, in maniera esplicita la irretroattività.

Pertanto, la medesima AE., qui appellante, comunque, chiedeva, espressamente, che la stessa C.T.R. delle Marche, in considerazione delle diverse e puntuali argomentazioni, potesse accogliere le relative conclusioni, qui tutte date per richiamate, in modo da operare:

in via principale, l'accoglimento del presente ricorso in appello e per l'effetto riformare, integralmente, la sentenza della C.T.P di Ancona, di cui in epigrafe, così dichiarando la piena legittimità, in diritto e nel merito, dell'atto impositivo de quo.

Il tutto con vittoria di onorari, spese e competenze, relativamente ad ogni stato e grado di giudizio, come da nota pure depositata in atti, contestualmente al menzionato ricorso in appello.

La RAYS S.p.A., con sede in Osimo (AN) in persona del legale rappresentante pro tempore, Stefano Marconi, come rappresentata e difesa, congiuntamente e disgiuntamente, dal Dott. Fabrizio Dominici, iscritto al n.455/A dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili della Circostrizione del Tribunale di Rimini, e dall'Avv. Francesco Maria Crociani dell'Ordine Avvocati di Pesaro, elettivamente domiciliata in Rimini, Via Marecchiese n.314/D, presso lo Studio Legale e Tributario Dominici & Associati, giusta procura speciale alla lite, già agli atti del giudizio di primo grado, nonostante non risultasse alcuna memoria di costituzione nel relativo giudizio di appello, con apposita istanza, datata 14 febbraio 2019, notificata a mezzo pec all'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Ancona, come da attestazione in atti, ai sensi dell'art.22, comma 3, D.lgs. n.546/1992, chiedeva, ai sensi dell'art. 33, 1° comma, D.lgs. n.546/1992, la discussione della causa in pubblica udienza.

Successivamente, la stessa RAYS S.p.A., così rappresentata e difesa si costituiva nel relativo giudizio di appello, così depositando, ma solo in data 13.01.2022, apposita memoria, contenente le relative controdeduzioni, così contestando hic et inde, quanto affermato ex adverso dalla difesa della nominata A. E., qui parte appellante.

IN FATTO, veniva qui ricordato che:

1) in data 4 aprile 2014, veniva redatto un PVC, dalla Guardia di Finanza - nucleo di Polizia Tributaria di Ancona per i periodi d'imposta 2011-2012, da cui emergevano rilievi sostanziali e formali, ai fini delle imposte dirette, IRAP ed IVA; 2) i verificatori, con l'atto di contestazione n. TQYCOX100433/2015, contestano sanzioni per l'importo complessivo di € 36.283,00 relativamente a rilievi di natura formale, per l'omessa indicazione nelle variazioni in aumento ed in diminuzione del reddito del Modello Unico 2012, per l'anno 2011, dei costi riferiti al fornitore estero Intco Industires Co. Ltd, per l'importo complessivo di € 357.676,89; 3) In sede di verifica, peraltro, veniva esibita idonea documentazione, diretta alla concreta dimostrazione delle operazioni, qui oggetto di contestazione, nonché dell'effettivo interesse economico della società ricorrente, circostanze tutte recepite nel PVC dai verificatori, che, peraltro, ritenevano detti costi deducibili; 4) A fronte della riconosciuta deducibilità dei costi, gli stessi verificatori, peraltro, contestavano, in data 30 maggio 2014, la violazione di cui all'art.8, comma 3 bis, D. Lgs. 471/1997; 5) veniva depositata, quindi, una memoria ex art.12 L. 212/2000, facendo rilevare l'avvenuta presentazione di una dichiarazione integrativa del Modello Unico SC 2012, e di aver, quindi, nei fatti, sanato la presunta violazione, oltre a contestarne la evidente sproporzione tra l'omissione e la sanzione applicata; 6) inoltre, veniva pure ricordato che il predetto Ufficio riteneva di non dover accogliere le argomentazioni difensive della società esponente e provvedeva alla notifica dell'atto di contestazione n. TQYCOX100433/2015 (29 maggio 2015), relativo all'anno d'imposta 2011, con l'irrogazione della sanzione di cui all'art.8, comma 3 bis D. Lgs. n.471/1997, per la violazione dell'art.110 comma 11, D.p.R. n. 917/1986, pari ad € 35.767,70 oltre alla irrogazione della sanzione di cui all'art.11 comma 1, D. Lgs. n.471/1997, nella misura prevista dall'art. 3 comma 1 del D.L. 40/2010 relativa alla violazione dell'art. 1 comma 1 D.L. 40/2010, nella misura di € 516,00; 7) il giorno 24 luglio 2015 la società ricorrente, in primo grado, depositava memoria ex art. 16 c. 4 D. Lgs. 472/1997; 8) il giorno 2 dicembre 2015 l'Agenzia delle Entrate, ritenendo di non poter accogliere le argomentazioni difensive, come contenute nella citata memoria, notificava l'atto di

irrogazione sanzioni n. TQYIRX100037/2015, come qui riscontrato; 9) la C.T.P. di Ancona, però, a seguito della discussione in pubblica udienza del 27 ottobre 2015, accoglieva il ricorso, condannando l'Ufficio finanziario, al pagamento delle spese di giudizio, come posto in evidenza in epigrafe.

IN DIRITTO, venivano svolte ampie argomentazioni,

qui di seguito in parte qua pure riportate.

IN VIA PRELIMINARE, comunque, la difesa della società contribuente eccepiva, in primis, la cessazione della materia del contendere in virtù dell'adesione della società Rays S.p.A. alla definizione agevolata delle irregolarità formali, come prevista dall'art.9 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2018 n. 136.

Infatti, veniva qui rammentato che la regolarizzazione, di cui all'articolo 9 era subordinata, comunque, all'osservanza, da parte degli interessati in ordine a due tipi di adempimenti: a) Versamento delle somme dovute: così provvedendo al versamento dell'importo di Euro 200,00, in un'unica soluzione, entro il 31 maggio 2019 e per il quale si allegava la relativa quietanza di versamento F24 del 27 maggio 2019 (Doc. 1); b) Rimozione delle irregolarità od omissioni da effettuarsi entro il 2 marzo 2020.

Vero era, comunque, che, nel caso di specie, tale onere risultava già compiuto dal soggetto contribuente, avendo provveduto, preliminarmente, alla rimozione mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa per l'anno 2011 (Unico 2012) in data 30 maggio 2014.

Pertanto, la difesa della società appellata richiedeva, con riferimento a quanto qui esplicitato, l'estinzione del giudizio sulla base della documentazione attestante la regolarizzazione, attraverso l'adesione all'istituto della definizione agevolata delle irregolarità formali.

In via subordinata, e nella denegata ipotesi del mancato accoglimento delle conclusioni sopra esposte, la difesa della stessa appellata, chiedeva farsi luogo alla conferma di quanto statuito con la sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Ancona, e veniva pure qui ribadito che le contestazioni, come presenti nello stesso atto di appello, come notificato il 15 dicembre 2017 dall'Ufficio finanziario erano pretestuose ed infondate.

In ogni caso, comunque, venivano esposti diversi motivi qui tutti richiamati.

In ordine all'asserita violazione del combinato disposto dall'art. 110 c. 11 D.lgs. 197/86 e dell'art. 8, c. 3-bis D.lgs. 471/97 e sull'errata applicazione dell'art. 6 D.lgs. 472/97, in buona sostanza, contrariamente a quanto affermato dalla difesa della A.E., qui appellante, si doveva considerare corretta, invece, la motivazione contenuta nella sentenza di primo grado, essendo stata riconosciuta "nel merito" l'osservanza dei principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente.

Inoltre, veniva pure affermato che le violazioni formali, cioè quelle che non determinavano una riduzione dell'imponibile e del tributo da versare, non erano sanzionabili.

Vero era, peraltro, che l'Ufficio finanziario aveva provveduto a sanzionare la società contribuente, ai sensi

dell'art.8, comma 3-bis, D. Lgs 471/1997, per un "rilevo di natura formale", ovvero "l'omessa indicazione nelle variazioni in aumento ed in diminuzione del reddito del Modello Unico Sc 2012 dei costi riferiti al fornitore estero Intco Industries" con sede in un paese, all'epoca Paese black list.

Infatti, la relativa questione aveva indotto, già i verbalizzanti ad approfondire, ex art. 110 del TUIR, la legittimità della deduzione, procedendo ad effettuare il test prescritto.

Inoltre, veniva pure posto in evidenza che, a seguito del decreto ministeriale del 27 aprile 2015, era stato modificato il DM 23 gennaio 2002, contenente la lista di Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati, di cui all'articolo 110, commi 10 e 12-bis, e, comunque, le Isole Vergini Britanniche (VGB) non facevano più parte della cosiddetta Black List.

In ogni caso gli stessi verbalizzanti avevano considerato detti costi deducibili, così escludendo, qualsiasi intento elusivo o volontariamente omissivo.

Inoltre, dall'esame del PVC del 4 aprile 2014 (pag. 12, sezione 3. VIOLAZIONI FORMALI", periodo d'imposta 2011) emergeva che i militari avevano operato una verifica su tutta la documentazione riguardante i rapporti commerciali intrattenuti con soggetti domiciliati in Paesi e territori a fiscalità privilegiata (indicati nella cosiddetta "Black List" di cui al DM 23.01.2002). A pagina 14 del PVC venivano identificati i fornitori esteri (n. 13), oltre a dare atto della circostanza che il Sig. Stefano Marconi, legale rappresentante della società verificata, aveva prodotto la "documentazione amministrativa contabile" (ben 10 raccoglitori), idonea a giustificare la ricorrenza delle esimenti previste dal comma 11 dell'art. 110 del TUIR, ai fini della deducibilità dei costi.

Inoltre, proprio dalla verifica emergeva, che il solo fornitore estero Intco Industries Co. Ltd, con sede in Simmonds Building Wickham's Cay 1, P.O Box 961 Road Town, Tortola British Virgin Islands, non era stato incluso nei prospetti riepilogativi dei costi da paesi Black List, che avrebbero dovuto essere indicati nella dichiarazione Mod. Unico ai righi "RF30" e RF52".

In ogni caso, come chiarito dallo stesso Sig. Stefano Marconi, tale omissione era riconducibile ad una dimenticanza commessa dal suo "staff amministrativo".

La società provvedeva, quindi, senza ritardo (8 aprile 2014), come era suo preciso dovere, a presentare una dichiarazione integrativa con la quale il contribuente, una volta presa coscienza dell'errore commesso, in virtù dei principi, che prendevano in considerazione gli stessi rapporti con l'Amministrazione finanziaria, fondati sulla collaborazione e buona fede, aveva provveduto a sanare l'errore commesso.

Gli stessi Giudici di prime cure, comunque, avevano riconosciuto come corretta, la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa, anche in fattispecie, come in quella in esame.

In tale senso, peraltro, veniva fatto espresso riferimento alla giurisprudenza tributaria di merito, che si era espressa in tale senso (Cfr. CTP di Varese, sez. XII, sentenza n. 104 del 19 febbraio 2014; CTP di Caltanissetta, Sez. III, sentenza n. 601 del 27 novembre 2013; CTR di Firenze, Sez. XXIV sentenza n. 57 del 18 luglio 2013; CTR di Venezia, sezione XIV, sentenza n. 97 del 10 novembre 201; CTR di Perugia,



sezione I, sentenza n. 48 del 15 luglio 2010).

Infatti, si trattava di una dichiarazione di scienza, e, comunque, si poteva affermare che, in presenza di un evidente, quanto banale, "errore meramente formale", tutto ciò costituiva un vero e proprio diritto, cioè la facoltà di poter presentare la dichiarazione integrativa.

La circostanza che si trattava di un semplice errore era di tutta evidenza, come emergeva dalla semplice lettura del PVC del 4 aprile 2014.

Infatti, gli stessi verbalizzanti avevano rilevato che, nell'anno 2011, la società ricorrente aveva intrattenuto rapporti con numerosi fornitori esteri residenti in Paesi Black List, precisamente quattordici, per un importo complessivo di € 2.708.363,69; solo uno di questi, però, cioè Intco Industries Co. Ltd, con sede in Simmonds Building Wickham's Cay 1, P.O Box 961 Road Town, Tortola British Virgin Islands, non era stato incluso nei prospetti riepilogativi dei costi da paesi Black List per €357.676,89 nelle relative dichiarazioni 2012, mentre per i restanti (tredici) si era provveduto, invece, in tale senso.

In buona sostanza, gli stessi verbalizzanti avevano pienamente riconosciuto la deducibilità di tutti i costi afferenti ai 14 fornitori residenti in Paesi Black List, per cui, tale dimenticanza, non aveva avuto alcuna valenza sulla determinazione della base imponibile e, conseguentemente, sulle imposte dovute dalla società ricorrente.

Evidentemente, tale violazione, meramente formale, non aveva certo arrecato alcun pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo, ma nonostante ciò gli stessi verbalizzanti, comunque, propendevano, per il riconoscimento della violazione meramente formale, per l'applicazione della norma di cui all'art. 8 comma 3-bis.

Tutte le circostanze, peraltro, erano assolutamente pacifiche tra le parti e non richiedevano, quindi, prova alcuna.

In ordine alle conseguenze in primis, la difesa della stessa società affermava non vi era stato da parte della stessa alcun intento elusivo, né con riferimento alle imposte, né con riguardo alle sanzioni.

La medesima società contribuente, peraltro, aveva adempiuto, correttamente, a tutte le formalità relative ai 13 (su 14) fornitori Black List; ovviamente sarebbe stato diverso il caso in cui la ricorrente avesse ommesso di indicare tutti i fornitori Black List, in quanto sarebbe emersa, quanto meno, o la non conoscenza della norma, o ancor più grave, l'intenzione di voler omettere le suddette indicazioni.

Pertanto era evidente che la dimenticanza non aveva determinato alcun danno all'erario, né tantomeno aveva recato pregiudizio alcuno all'esercizio dell'azione di controllo, tesi non condivisa, comunque, dall'Ufficio finanziario, che aveva apoditticamente ritenuto, invece, di aver subito un pregiudizio all'azione di controllo.

In ordine alle sanzioni, comunque, nessuna sanzione si sarebbe dovuta comminare alla predetta società, in forza dei principi generali dell'ordinamento tributario, con particolare riferimento all'articolo 10, comma 3, Statuto dei diritti del contribuente, in combinato disposto con l'art. 6, comma 5, D. Lgs 472/97. Tali

norme prevedevano: art. 10 comma 2, L. 212/2000 - "Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione...si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta"; art. 6 comma 5 bis D. Lgs 472/1997 - "Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo".

Inoltre, veniva affermato che tali principi erano stati integralmente recepiti dall'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 77/E del 03 agosto 2001 e trovato conforto nella stessa giurisprudenza tributaria di merito.

Infatti, la Ctr di Milano, sezione XIX, nella sentenza n. 97 del 16 luglio 2010 in un caso analogo aveva affermato che: "È inoltre applicabile al caso di specie l'esimente di cui al terzo comma dell'art. 10 della legge 27/07/2000, n. 212, in combinato disposto con l'art. 6, comma 5-bis del D.lgs. 18/12/1997, n. 472, trattandosi di errore soltanto formale, senza alcun debito d'imposta, che non ha recato alcun pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non ha inciso sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo".

Pertanto, anche tale richiamata pronuncia si esprimeva positivamente in ordine alla possibilità di inoltro della dichiarazione integrativa, ove era pure affermato che: "L'errore commesso dal contribuente è soltanto formale e non ha causato all'Erario il benché minimo danno ed il benché minimo pericolo. Questo Collegio ritiene che l'errore in argomento sia stato rettificato mediante la dichiarazione integrativa presentata in data 30-05-2007, entro il termine di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 ed al comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 che stabilisce: "Salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'art. 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni".

Inoltre, anche la Ctr di Firenze, sezione XXXV, con la sentenza n. 85 del 18 dicembre 2012 (udienza 19 settembre 2011), aveva ribadito l'impunibilità delle violazioni meramente formali, quando, come nel caso di specie, erano incapaci di "generare danno all'erario".

Conseguentemente, posti detti principi sulla irrilevanza ai fini sanzionatori delle violazioni meramente formali, che si ritenevano applicabili al caso di specie, si affermava, altresì, di essere a conoscenza dei due indirizzi giurisprudenziali della Corte di Legittimità.

Il primo della Cassazione sezione Tributaria n. 26298 del 29 dicembre 2010, che testualmente affermava: "Detta norma sanzionatoria, entrata formalmente in vigore il 1.1.2007, si applica anche alle violazioni commesse in precedenza (L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 303); si tratta comunque di sanzione più mite (10%, in luogo della precedente ineducibilità totale), applicabile retroattivamente anche in virtù del principio di legalità (D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 3). Si deve aggiungere che, a mente dello stesso comma 303 cit., se il contribuente fornisce prova delle circostanze che gli danno diritto alla deroga, contemplate dall'art. 110, comma 11, T.U.I.R., l'unica sanzione applicabile per la violazione di carattere meramente formale (mancata indicazione separata) rimane quella da Euro 258 a Euro 2.065, prevista dal D.lgs. n. 471 del 1997, art. 8, comma 1."

Tale orientamento, peraltro, era recepito dalla più che prevalente giurisprudenza tributaria di merito (cfr. CTP Varese, sez. XII, 19 febbraio 2014, n. 104) confermata da una sentenza della Ctr di Milano, sez. II, n.1401, del 9 aprile 2015 (udienza del 21 gennaio 2015), e cioè che, in casi di comprovata deducibilità, come in quello di specie, non si applicava la sanzione proporzionale del 10% prevista dal art.8, comma 3 bis, D. Lgs 471/1997, ma il contribuente incorrerebbe nella minore sanzione, di cui all'art.8, comma 1, qui dato per richiamato.

L'altro orientamento, meno favorevole al contribuente, era quello espresso nella sentenza della Corte di Cassazione, sezione V civile – tributaria -, 22 aprile 2015, n. 08210, che asseriva l'impossibilità di emendare la dichiarazione e, conseguentemente, l'applicazione della sanzione, di cui all'art. 8 comma 3 bis D. Lgs. 1997/471.

La difesa della società appellata, peraltro, con riferimento alle due sentenze, appena sopra citate, rilevava che i due orientamenti non si ponevano in contrasto, presentando fattispecie differenti, in virtù della norma applicabile *ratione temporis*.

Infatti, i casi oggetto delle pronunce facevano riferimento alla normativa precedente, che poneva come condizione di deducibilità dei costi per operazioni con operatori, residenti in Paesi Black list, l'indicazione separata degli stessi in dichiarazione.

Pertanto, nel caso di omessa indicazione, scaturiva l'indeducibilità del costo, oltre alla violazione formale che, in tale ipotesi, diveniva conseguentemente sostanziale.

A partire dal 2007, però, con la modifica della norma, l'indicazione separata dei costi non era più condizione di deducibilità, il regime sanzionatorio era stato modificato, per cui, in caso di omessa indicazione dei costi, vi erano due fattispecie: 1) omissione di costi indeducibili, con applicazione della sanzione proporzionale, così prevista dall'art.8 comma 3 bis del D. Lgs 471/1997; 2) omissioni di costi deducibili, con applicazione della violazione formale di cui all'art.8 comma 1 del D. Lgs 471/1997.

In ordine agli elementi dell'illecito tributario, comunque, veniva dedotto nel senso che ogni violazione tributaria, come ogni illecito (penale o amministrativo, di cui l'illecito tributario ne costituiva una sottospecie), era costituita da due elementi, di cui uno oggettivo, ovvero una condotta suscumbibile nella norma di comportamento "violata", e l'altro soggettivo, ovvero che tale comportamento (oggettivo) deve essere anche ascrivibile all'autore, costituendo, altresì, il limite alla punibilità.

Inoltre, veniva pure posto in evidenza, per completezza, che il bene giuridico protetto con le sanzioni tributarie era l'interesse ad una tempestiva contribuzione, in ragione della capacità contributiva, attraverso un efficiente funzionamento del sistema fiscale.

Il bene giuridico protetto, quindi, dovrebbe coincidere con il contenuto dell'art.53 Cost., nei termini in cui a tale ultimo articolo si potevano ascrivere: il dovere al concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, nonché l'interesse fiscale ad una pronta acquisizione delle entrate ed il corretto funzionamento del sistema procedimentale.

Vero era, peraltro, che l'apparato sanzionatorio, in virtù della legge delega n.696/1992, era stato riformato (vedasi, D. Lgs 472/1997) così venendo introdotto un sistema sanzionatorio di tipo personalistico (o penalistico) in luogo del previgente sistema risarcitorio.

Con tale intervento, era stata attribuita alle sanzioni tributarie la finalità punitiva tipica dell'istituto sanzionatorio, con funzione preventiva e al contempo repressiva dell'illecito. Corollario della svolta in senso afflittivo delle sanzioni amministrative ad opera della legge generale in materia di sanzioni, era stata l'estensione all'ambito tributario di una serie di garanzie e di norme previste in materia penale, che aveva portato a compimento la "penalizzazione" del sistema sanzionatorio tributario, mediante l'introduzione di principi di matrice penalistica, quali il favor rei ed il principio di legalità.

Conseguentemente, tra gli effetti della nuova concezione penalistica, assumeva primario rilievo la "personalizzazione" delle sanzioni amministrative tributarie, già valorizzata in via generale dalla Legge n. 689/1981, in tema di illecito amministrativo, con il relativo passaggio da una responsabilità di tipo "oggettivo" (automatismo tra violazione e sanzione) ad una responsabilità di tipo "soggettivo".

Inoltre, veniva qui pure ricordato che il principio di colpevolezza era espresso dall'art.5, D. Lgs 472/1997, ove risultava pure affermato che: "Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa." Questo, ovviamente, era il principio cardine della responsabilità e l'applicazione di tale principio al caso di specie portava, in ogni caso, a considerare tale violazione non punibile, in quanto era del tutto evidente che la presunta inosservanza poteva essere stata del tutto involontaria.

La violazione, comunque, sarebbe stata frutto di una evidente e scusabile dimenticanza; infatti, con la compilazione dell'apposito quadro era avvenuta, di fatto, la mancata indicazione di un solo fornitore su quattordici e, peraltro, tale omissione incolpevole, non aveva certo arrecato pregiudizio ad alcuno, né all'azione di controllo, né all'erario, in quanto non aveva inciso nella determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo. Era in tutta evidenza, altresì, che, nel caso di specie, si fosse in presenza di una violazione incosciente e involontaria, e come tale non punibile, per la totale assenza dell'elemento soggettivo, conformemente alla riforma del sistema sanzionatorio, come operata dal legislatore nel 1997.

Evidentemente, fuori da quanto appena sopra esplicitato si sarebbe di fronte ad una responsabilità di tipo oggettivo, che il legislatore aveva voluto escludere, proprio con la riforma operata, in virtù della legge delega L. n.696/1992.

La difesa della società appellata, quindi, con riferimento alla esaminata fattispecie, affermava che, nel caso qui in esame, comunque, non si poteva ravvisare alcuna violazione, per difetto assoluto dell'elemento soggettivo, che escludeva la punibilità della violazione, fatto non contestato in alcun modo dallo stesso Ufficio finanziario.

In ordine alle cause di non punibilità, peraltro, veniva fatto riferimento a quanto disposto dallo Statuto dei diritti del contribuente in ordine alle violazioni formali, cioè quelle che non determinavano una riduzione dell'imponibile e del tributo da versare, e, per tale ragione non erano sanzionabili.

Pertanto, era necessario che la condotta fosse offensiva dell'interesse o del bene giuridico tutelato dalle norme tributarie.

La previsione della non sanzionabilità delle violazioni formali, contenuta nello Statuto del contribuente, aveva trovato attuazione, altresì, nell'art.6, comma 5 bis, D. Lgs. n.472/97, con una disposizione a prima vista più restrittiva: nello statuto si era fatto riferimento solo alle violazioni formali, mentre nella disposizione di attuazione si era inserito anche il riferimento al pregiudizio per l'azione di accertamento.

In ogni caso, come noto, entrambe le ipotesi non si erano verificate nella fattispecie, qui in esame, per cui non si poteva che concludere per la non punibilità della violazione meramente formale, in quanto involontariamente commessa dalla società ricorrente.

In ogni caso, poi, con riferimento alla violazione, di cui all'art.1, c.1, D.L. n.40/2010., così come confermato dalla sentenza di primo grado, le medesime considerazioni ut supra esposte, con particolare legame alla dichiarazione integrativa e agli elementi costitutivi dell'illecito tributario, valevano anche per la presunta violazione di cui alla norma, come sopra citata.

La conclusione, quindi, non poteva che essere la stessa: si trattava di comportamenti non punibili, per l'assoluta assenza dell'elemento soggettivo, vero e proprio limite della punibilità nel sistema sanzionatorio post-riforma.

In ordine alle spese del giudizio si chiedeva di seguire il criterio della soccombenza, così condannando l'Ufficio finanziario, qui parte appellante, al pagamento delle spese di lite, anche a motivo di tutte le considerazioni, come esposte nella memoria di costituzione e qui sinteticamente riportate.

La parte appellata, quindi, come sopra difesa, rappresentata ed assistita, formulava le seguenti CONCLUSIONI, qui pure tutte richiamate, nel senso che la C.T.R. delle Marche volesse operare:

-in via preliminare, l'estinzione del giudizio di appello per cessazione della materia del contendere;

-in via principale, nella denegata ipotesi in cui non fosse riconosciuta la cessazione della materia del contendere, la conferma delle statuizioni, così contenute nella sentenza della CTP di Ancona n. 436/02/2017 del 15 novembre 2016 depositata il 16 febbraio 2017, per tutte le motivazioni sopra espresse.

Il tutto con vittoria di onorari, competenze e in ordine ai due gradi di giudizio.

Il Presidente della C.T.R delle Marche, in tempo ancora successivo, con apposita ordinanza del dì 05.01.2022, come riscontrata in atti, qui pure data per richiamata, disponeva che la relativa causa, fosse fissata e chiamata per l'udienza del dì 24.01.2022.

Inoltre, nella medesima ordinanza veniva ribadito che, in ipotesi in cui ciascuna delle parti avesse richiesto la pubblica udienza, doveva provvedersi alla notifica alle altre parti costituite in ordine a tale intenzione con deposito in segreteria di apposita istanza scritta per la discussione orale e/o scritta almeno quindici giorni prima della data dell'udienza.

In ogni caso, comunque, in ipotesi in cui la discussione da remoto non fosse possibile o non ritenuta opportuna, si sarebbe proceduto a trattazione scritta con termine non inferiore a 10gg per le memorie conclusionali e 5gg. per le memorie di replica.

Laddove non fosse possibile il rispetto di tale ultimo termine, la controversia sarebbe stata rinviata a nuovo ruolo.

Vero era, altresì, che, in realtà, in data 14.01.2022, era pervenuta la relativa istanza, come inserita nel relativo fascicolo telematico, ai sensi dell'art.27, Il comma, d.l. n.137/2020, e successive modificazioni, con cui era stata richiesta, espressamente, la discussione della causa da remoto.

Tutto ciò allo stato degli atti

Interveniva così l'udienza del dì 24.01.2022, come fissata per la trattazione della causa nel merito, con modalità da remoto, nella quale, atteso quanto appena sopra specificato in narrativa, erano comparsi il Dott. Giulio Costantino, in qualità di funzionario della A.E., parte appellante ed il Dott. Fabrizio Dominici, quale difensore della nominata società appellata.

A questo punto il Presidente della Commissione Regionale delle Marche di Ancona, rilevata la regolarità delle comunicazioni, essendo anche relatore della presente causa, svolgeva la relazione, così esponendo i fatti e le questioni della controversia ai componenti costituenti il Collegio.

Successivamente, lo stesso Presidente dava la parola al nominato rappresentante della A.E. appellante, che si riportava, ampiamente, a tutto quanto espresso e dedotto, come posto in evidenza nei richiamati atti difensivi, qui confermando, comunque, le rassegnate conclusioni, come in atti.

Il Dott. Fabrizio Dominici, difensore della società appellata, peraltro, avuta la parola, a sua volta, provvedeva ad esporre le relative argomentazioni, così confermando, altresì, le conclusioni già rassegnate e qui tutte richiamate.

La stessa C.T.R delle Marche, sempre nella medesima composizione, ultimata la fase della discussione, si ritirava in camera di consiglio, con modalità da remoto, al fine di deliberare la relativa decisione, come qui posto in evidenza, peraltro, nel richiamato verbale in atti.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

La Commissione Tributaria Regionale delle Marche di Ancona, decidendo in via definitiva, qui afferma che la domanda svolta con il ricorso da parte appellante, tesa ad ottenere la riforma della sentenza, oggetto della relativa impugnazione in appello non è fondata e deve essere disattesa e respinta.

Pertanto il proposto ricorso in appello deve essere qui respinto, con accoglimento, quindi, della tesi, così svolta, invece, dalla difesa della nominata società, qui parte appellata, che ha richiesto la conferma della sentenza, qui oggetto di appello.

In ogni caso, per quanto riguarda le spese del giudizio, rivestendo la insorta questione una particolare rilevanza, anche in forza della novità normativa, oltre che nella considerazione che, nel tempo, si sono susseguite diverse e variegate decisioni, si deve qui affermare che, per la dedotta fattispecie, le stesse ben possono essere qui compensate tra le parti in causa.

La C.T.R. delle Marche adita, qui afferma, che la C.T.P. di Ancona ha dichiarato in modo del tutto corretto, con motivazione esaustiva, la fondatezza del ricorso in primo grado, così svolto dalla predetta società RAYS, come può evincersi dall'esame degli atti di causa.

Il Collegio osserva, in primo luogo, che, con espresso riferimento alla eccezione preliminare, così posta dalla stessa RAYS, parte appellata, tale domanda, in assenza di uno specifico pronunciamento da parte della medesima A.E., parte appellante, la stessa non possa essere qui accolta e, quindi, procede oltre per esaminare gli altri fondamentali punti del gravame al fine di analizzare la fondatezza o meno di tali argomentazioni.

Con particolare riferimento all'asserita violazione del combinato disposto dall'art. 110 c. 11 D.lgs. 197/86 e dell'art. 8, c. 3-bis D.lgs. 471/97 e sull'errata applicazione dell'art. 6 D.lgs. 472/97, il Collegio, in buona sostanza, contrariamente a quanto affermato dalla difesa della A.E., qui appellante, considera corretta, invece, la motivazione contenuta nella sentenza di primo grado, avendo riconosciuto "nel merito" l'osservanza dei principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente.

Le violazioni formali, cioè quelle che non determinano una riduzione dell'imponibile e del tributo da versare, non sono sanzionabili.

In realtà, nella dedotta fattispecie risulta che l'Ufficio finanziario ha provveduto a sanzionare la società contribuente, ai sensi dell'art.8, comma 3-bis, D. Lgs 471/1997, per un "rilevo di natura formale", ovvero "l'omessa indicazione nelle variazioni in aumento ed in diminuzione del reddito del Modello Unico Sc 2012 dei costi riferiti al fornitore estero Intco Industries" con sede in un paese, all'epoca Paese black list.

Vero è, peraltro, che la relativa questione ha indotto, già i verbalizzanti ad approfondire, ex art. 110 del TUIR, la legittimità della deduzione, procedendo ad effettuare il test prescritto.

La C.T.R. adita, peraltro, qui ricorda che, a seguito del decreto ministeriale del 27 aprile 2015, lo stesso ha modificato il DM 23 gennaio 2002, contenente la lista di Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati, di cui all'articolo 110, commi 10 e 12-bis, e, comunque, le Isole Vergini Britanniche (VGB) non hanno più fatto parte della cosiddetta Black List.

In ogni caso, qui si osserva che gli stessi verbalizzanti hanno considerato detti costi deducibili, così escludendo, qualsiasi intento elusivo o volontariamente omissivo da parte della società contribuente, qui ora parte appellata.

Inoltre, dall'esame del PVC del 4 aprile 2014 (pag. 12, sezione 3. VIOLAZIONI FORMALI", periodo d'imposta 2011) è pure emerso che gli stessi militari della G.d.F. hanno operato una verifica su tutta la documentazione riguardante i rapporti commerciali intrattenuti con soggetti domiciliati in Paesi e territori a fiscalità privilegiata (indicati nella cosiddetta "Black List" di cui al DM 23.01.2002). A pagina 14 del PVC sono stati identificati i fornitori esteri (n.13), oltre che a dare atto della circostanza che il Sig. Stefano Marconi, legale rappresentante della società verificata, aveva prodotto la "documentazione amministrativa contabile" (ben 10 raccoglitori), idonea a giustificare la ricorrenza delle esimenti previste dal comma 11 dell'art.110 del TUIR, ai fini della deducibilità dei costi.

Inoltre, proprio dalla verifica è pure emerso che il solo fornitore estero Intco Industries Co. Ltd, con sede in Simmonds Building Wickham's Cay 1, P.O Box 961 Road Town, Tortola British Virgin Islands, non è stato incluso nei prospetti riepilogativi dei costi da paesi Black List, che avrebbero dovuto essere indicati, invece, nella dichiarazione Mod. Unico ai righe "RF30" e RF52".

In ogni caso, come pure chiarito dal medesimo Sig. Stefano Marconi, tale omissione è certo riconducibile ad una dimenticanza commessa dal suo "staff amministrativo".

La società contribuente, peraltro, ha provveduto, senza ritardo (8 aprile 2014) a presentare una dichiarazione integrativa con la quale il contribuente, una volta presa coscienza dell'errore commesso, in virtù dei principi, che prendono in considerazione gli stessi rapporti con l'Amministrazione finanziaria, fondati sulla collaborazione e buona fede, ha provveduto a sanare l'errore commesso.

Il Collegio, peraltro, qui osserva che gli stessi Giudici di prime cure, comunque, hanno riconosciuto come corretta, la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa, in fattispecie, come in quella in esame, anche quando non è stato dato l'avvio ad una attività di verifica, né può essere condivisa una qualsiasi preclusione.

In tale senso, peraltro, si deve qui fare espresso riferimento anche alla giurisprudenza tributaria di merito, che si è espressa in tale senso (Cfr. CTP di Varese, sez. XII, sentenza n. 104 del 19 febbraio 2014; CTP di Caltanissetta, Sez. III, sentenza n. 601 del 27 novembre 2013; CTR di Firenze, Sez. XXIV sentenza n. 57 del 18 luglio 2013; CTR di Venezia, sezione XIV, sentenza n. 97 del 10 novembre 2011; CTR di Perugia, sezione I, sentenza n. 48 del 15 luglio 2010) e qui tutta richiamata.

Infatti, si tratta di una dichiarazione di scienza, e, comunque, si può qui affermare che, in presenza di un evidente, quanto banale, "errore meramente formale", tutto ciò costituisce, in buona sostanza, un vero e proprio diritto, cioè la facoltà di poter presentare la dichiarazione integrativa.

La circostanza che si tratta di un semplice errore, peraltro, è in tutta evidenza, come emerge, altresì, dalla semplice lettura del PVC del 4 aprile 2014 citato.

Infatti, gli stessi verbalizzanti hanno rilevato che, nell'anno 2011, la società ricorrente ha intrattenuto rapporti con numerosi fornitori esteri residenti in Paesi Black List, precisamente quattordici, per un importo complessivo pari ad € 2.708.363,69; solo uno di questi, però, cioè Intco Industries Co. Ltd, con sede in Simmonds Building Wickham's Cay 1, P.O Box 961 Road Town, Tortola British Virgin Islands, non



è stato incluso nei prospetti riepilogativi dei costi da paesi Black List per €357.676,89 nelle relative dichiarazioni 2012, mentre per i restanti (tredici) si è regolarmente provveduto in tale senso.

In buona sostanza, gli stessi verbalizzanti hanno pienamente riconosciuto la deducibilità di tutti i costi afferenti ai 14 fornitori residenti in Paesi Black List, per cui, tale dimenticanza, non ha avuto, comunque, alcuna valenza sulla determinazione della base imponibile e, conseguentemente, sulle imposte dovute dalla società contribuente.

La C.T.R., peraltro, qui osserva, altresì, che tale violazione, meramente formale, non ha certo arrecato alcun pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo, ma nonostante ciò gli stessi verbalizzanti, comunque, hanno preso posizione per il riconoscimento della violazione meramente formale, per l'applicazione della norma di cui all'art. 8 comma 3-bis.

Tutte le circostanze, peraltro, sono assolutamente pacifiche tra le parti e non richiedono, quindi, prova alcuna.

In ordine alle conseguenze si deve qui pure porre in evidenza, in primis, che non vi è stato, da parte della nominata società, alcun intento elusivo, né con riferimento alle imposte, né con riguardo alle sanzioni.

La stessa società contribuente, peraltro, ha adempiuto, correttamente, a tutte le formalità relative ai 13 (su 14) fornitori Black List; ovviamente sarebbe stato diverso il caso in cui la ricorrente avesse ommesso di indicare tutti i fornitori Black List, in quanto sarebbe emersa, quanto meno, o la non conoscenza della norma, o, fatto ancor più grave, l'intenzione di voler omettere le suddette indicazioni.

Pertanto, è pure evidente che la dimenticanza, in realtà, non ha determinato alcun danno all'erario, né tantomeno ha recato pregiudizio alcuno all'esercizio dell'azione di controllo; ciò, peraltro, anche se tale considerazione non risulta essere stata condivisa dall'Ufficio, che ha ritenuto, solo apoditticamente, di aver subito, invece, un ipotetico pregiudizio all'azione di controllo.

In ordine alle sanzioni, comunque, nessuna sanzione sarebbe dovuta essere comminata alla società ricorrente, in forza dei principi generali dell'ordinamento tributario, con particolare riferimento all'articolo 10, comma 3, Statuto dei diritti del Contribuente, in combinato disposto con l'art. 6, comma 5, D. Lgs 472/97.

Infatti, tali norme prevedono: art. 10 comma 2, L. 212/2000 - "Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione...si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta"; art. 6 comma 5 bis D. Lgs 472/1997 - "Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo".

Inoltre, occorre pure qui considerare che tali principi sono stati integralmente recepiti dall'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 77/E del 03 agosto 2001 ed hanno trovato conforto, comunque, nella stessa giurisprudenza tributaria di merito.

Infatti, la CTR di Milano, sezione XIX, nella sentenza n. 97 del 16 luglio 2010 in un caso analogo ha pure

affermato che: "È inoltre applicabile al caso di specie l'esimente di cui al terzo comma dell'art. 10 della legge 27/07/2000, n. 212, in combinato disposto con l'art. 6, comma 5-bis del D.lgs. 18/12/1997, n. 472, trattandosi di errore soltanto formale, senza alcun debito d'imposta, che non ha recato alcun pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non ha inciso sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo".

Pertanto, anche tale richiamata pronuncia si è espressa positivamente in ordine alla possibilità di inoltro della dichiarazione integrativa, ove risulta pure affermato che: "L'errore commesso dal contribuente è soltanto formale e non ha causato all'Erario il benché minimo danno ed il benché minimo pericolo. Questo Collegio ritiene che l'errore in argomento sia stato rettificato mediante la dichiarazione integrativa presentata in data 30-05-2007, entro il termine di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 ed al comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 che stabilisce: "Salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'art. 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni".

La CTR di Firenze, sezione XXXV, con la sentenza n. 85 del 18 dicembre 2012 (udienza 19 settembre 2011), ulteriormente, ha ribadito l'impunità delle violazioni meramente formali, quando, come nel caso di specie, sono del tutto incapaci di "generare danno all'erario".

Conseguentemente, posti detti principi sulla irrilevanza ai fini sanzionatori delle violazioni meramente formali, che si ritengono applicabili al caso di specie, si deve qui pure affermare che lo stesso Collegio è a conoscenza dei due indirizzi giurisprudenziali della Corte di Cassazione.

Il primo orientamento della stessa Corte di Cassazione (Cfr., Cass. Civ. sezione Tributaria sentenza del 29 dicembre 2010n. 26298) testualmente ha affermato: "...Detta norma sanzionatoria, entrata formalmente in vigore il 1.1.2007, si applica anche alle violazioni commesse in precedenza (L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 303); si tratta comunque di sanzione più mite (10%, in luogo della precedente ineducibilità totale), applicabile retroattivamente anche in virtù del principio di legalità (D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 3). Si deve aggiungere che, a mente dello stesso comma 303 cit., se il contribuente fornisce prova delle circostanze che gli danno diritto alla deroga, contemplate dall'art. 110, comma 11, T.U.I.R., l'unica sanzione applicabile per la violazione di carattere meramente formale (mancata indicazione separata) rimane quella da Euro 258 a Euro 2.065, prevista dal D.lgs. n. 471 del 1997, art. 8, comma 1."

Tale orientamento, peraltro, è stato recepito, altresì, dalla prevalente giurisprudenza tributaria di merito (cfr. CTP Varese, sez. XII, 19 febbraio 2014, n. 104) confermata da una recente sentenza della CTR di Milano, sez. II, n.1401, del 9 aprile 2015 (udienza del 21 gennaio 2015), e cioè che, in casi di comprovata deducibilità, come nel caso di specie, non si applica la sanzione proporzionale del 10% prevista dal art.8, comma 3 bis, D. Lgs 471/1997, ma il contribuente incorrerebbe nella minore sanzione, di cui all'art.8 comma 1, qui pure dato per richiamato.

L'altro orientamento, meno favorevole al contribuente, è certo quello pure espresso nella sentenza della

Corte di Cassazione (Cfr. Cass. Civ. sezione V, sentenza del 22 aprile 2015, n. 08210) ove è risultata asserita l'impossibilità di emendare la dichiarazione e, conseguentemente, l'applicazione della sanzione, di cui all'art. 8 comma 3 bis D. Lgs. 1997/471.

Il Collegio, peraltro, con riferimento alle due sentenze, appena sopra citate, rilevava che i due orientamenti non si pongono in contrasto, presentando fattispecie differenti, in virtù della norma applicabile *ratione temporis*.

Infatti, i casi oggetto delle pronunce fanno riferimento alla normativa precedente, che pone, come condizione di deducibilità dei costi per operazioni con operatori, residenti in Paesi Black list, l'indicazione separata degli stessi in dichiarazione.

Pertanto, nel caso di omessa indicazione, scaturisce l'indeducibilità del costo, oltre alla violazione formale che, in tale ipotesi, poteva divenire, conseguentemente sostanziale.

Vero è, però, che, a partire dall'anno 2007, con la intervenuta modifica della norma, l'indicazione separata dei costi non è più condizione di deducibilità; il regime sanzionatorio è stato modificato, per cui, in caso di omessa indicazione dei costi, vi sono state due fattispecie: 1) omissione di costi indeducibili, con applicazione della sanzione proporzionale, così prevista dall'art.8 comma 3 bis del D. Lgs 471/1997; 2) omissioni di costi deducibili, con applicazione della violazione formale di cui all'art.8 comma 1 del D. Lgs 471/1997.

In ordine agli elementi dell'illecito tributario, il Collegio qui osserva che ogni violazione tributaria, come ogni illecito (penale o amministrativo, di cui l'illecito tributario ne costituisce una sottospecie) risulta costituita da due elementi, di cui uno oggettivo, ovvero una condotta sussumibile nella norma di comportamento "violata", e l'altro soggettivo, ovvero che tale comportamento (oggettivo) deve essere anche ascrivibile all'autore, costituendo, altresì, il limite alla punibilità.

Inoltre, si deve qui pure porre in evidenza che il bene giuridico protetto con le sanzioni tributarie è certo l'interesse ad una tempestiva contribuzione, in ragione della capacità contributiva, attraverso un efficiente funzionamento del sistema fiscale.

Il bene giuridico protetto, quindi, dovrebbe coincidere con il contenuto dell'art.53 Cost., nei termini in cui a tale ultimo articolo si possano ascrivere: il dovere al concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, nonché l'interesse fiscale ad una pronta acquisizione delle entrate ed il corretto funzionamento del sistema procedimentale.

Vero era, peraltro, che l'apparato sanzionatorio, in virtù della legge delega n.696/1992, è stato riformato (vedasi, D. Lgs 472/1997) così venendo introdotto un sistema sanzionatorio di tipo personalistico (o penalistico) in luogo del previgente sistema risarcitorio.

Con tale intervento, è stata attribuita alle sanzioni tributarie la finalità punitiva tipica dell'istituto sanzionatorio, con funzione preventiva e al contempo repressiva dell'illecito; vero è che corollario della svolta in senso afflittivo delle sanzioni amministrative ad opera della legge generale in materia di sanzioni, è certo stata l'estensione all'ambito tributario di una serie di garanzie e di norme previste in materia

penale, che ha portato a compimento la "penalizzazione" del sistema sanzionatorio tributario, mediante l'introduzione di principi di matrice penalistica, quali il favor rei ed il principio di legalità.

Conseguentemente, tra gli effetti della nuova concezione penalistica, assume primario rilievo la "personalizzazione" delle sanzioni amministrative tributarie, già valorizzata in via generale dalla Legge n. 689/1981, in tema di illecito amministrativo, con il relativo passaggio da una responsabilità di tipo "oggettivo" (automatismo tra violazione e sanzione) ad una responsabilità di tipo "soggettivo".

Inoltre, deve essere qui pure ricordato il principio di colpevolezza, come espresso dall'art.5, D. Lgs 472/1997, ove risultava pure affermato che: "Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa." Tutto ciò ha costituito il principio cardine della responsabilità e l'applicazione di tale principio al caso di specie ha portato, in ogni caso, a considerare tale violazione non punibile, in quanto è pure del tutto evidente che la presunta inosservanza possa essere stata del tutto involontaria.

La violazione, comunque, sarebbe stata frutto di una evidente e scusabile dimenticanza; infatti, con la compilazione dell'apposito quadro è avvenuta, di fatto, la mancata indicazione di un solo fornitore su quattordici e, peraltro, tale omissione sicuramente incolpevole, non ha certo arrecato pregiudizio ad alcuno, né all'azione di controllo, né all'erario, in quanto non ha inciso nella determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

È in tutta evidenza, altresì, che, nel caso di specie, si è in presenza di una violazione incosciente e involontaria, e come tale non punibile, per la totale assenza dell'elemento soggettivo, conformemente alla riforma del sistema sanzionatorio, come operata dal legislatore nel 1997.

Evidentemente, fuori da quanto appena sopra esplicitato si sarebbe di fronte ad una responsabilità di tipo oggettivo, che il legislatore ha voluto escludere, proprio con la riforma operata, in virtù della legge delega L. n.696/1992.

Il Collegio, quindi, qui afferma che, con riferimento alla esaminata fattispecie, non si possa ravvisare alcuna violazione, per difetto assoluto dell'elemento soggettivo, che esclude la punibilità della violazione, fatto non contestato in alcun modo dallo stesso Ufficio finanziario.

In ordine alle cause di non punibilità, peraltro, si deve qui fare riferimento a quanto disposto dallo Statuto dei diritti del contribuente in ordine alle violazioni formali, cioè quelle che non determinavano una riduzione dell'imponibile e del tributo da versare, e, per tale ragione non sono sanzionabili.

Pertanto, è necessario che la condotta sia offensiva dell'interesse o del bene giuridico tutelato dalle norme tributarie.

La previsione della non sanzionabilità delle violazioni formali, contenuta nello Statuto del contribuente, ha trovato attuazione, altresì, nell'art.6, comma 5 bis, D. Lgs. n.472/97, con una disposizione a prima vista più restrittiva: nello statuto si è fatto riferimento solo alle violazioni formali, mentre nella disposizione di attuazione si è inserito anche il riferimento al pregiudizio per l'azione di accertamento.

In ogni caso, come noto, entrambe le ipotesi non si sono verificate nella fattispecie, qui in esame, per cui non si può che concludere per la non punibilità della violazione meramente formale, in quanto involontariamente commessa dalla società ricorrente.

In ogni caso, poi, con riferimento alla violazione, di cui all'art.1, c.1, D.L. n.40/2010., così come confermato dalla sentenza di primo grado, le medesime considerazioni ut supra esposte, con particolare legame alla dichiarazione integrativa e agli elementi costitutivi dell'illecito tributario, valgono anche per la presunta violazione di cui alla norma, come sopra citata.

In buona sostanza, quindi, si tratta di comportamenti non punibili, per l'assoluta assenza dell'elemento soggettivo, vero e proprio limite della punibilità nel sistema sanzionatorio post-riforma.

Conseguentemente, il Collegio rileva che, nella dedotta fattispecie, non sussistono fondati motivi per accogliere l'appello, così proposto dalla medesima A.E., parte appellante, con conseguente pronunciamento di conferma della sentenza impugnata, con specifico riferimento a quanto posto in evidenza dalla difesa della società, parte appellata, nella relativa memoria, contenente le richiamate controdeduzioni.

Inoltre, non è possibile annullare l'atto impositivo sottostante, che, invece, deve essere qui confermato, in quanto appunto pienamente legittimo, proprio in forza di tutte le argomentazioni, come appena avanti qui addotte.

Infine, il Collegio ricorda che gli altri motivi, come eventualmente sottesi nel ricorso in appello, restano qui assorbiti, in quanto pure sottesi nella relativa spiegata impugnazione, secondo quanto affermato, costantemente, dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. ex multis, Cassazione civile, sez. V, sentenza del 14 marzo 2002/ 27 settembre 2002, in Italggiureweb) che ha unanimemente accolto il principio secondo cui "... il giudice di merito non ha l'obbligo di confutare espressamente tutto quanto prodotto <<vedi Cass. n. 267/2001>> o dedotto dalle parti <<vedi Cass. n. 13802/2000 e 5799/2001>>, ma soltanto il dovere di spiegare in modo chiaro e coerente le ragioni che lo hanno indotto a privilegiare una determinata soluzione a scapito di altre...".

Evidentemente, da tali considerazioni non può che discendere se non l'emissione di una declaratoria di pieno rigetto del proposto ricorso in appello, per le argomentazioni qui esposte, con conferma della sentenza appellata.

Infine, in ordine alle spese, il Collegio qui afferma che, la insorta questione riveste una particolare rilevanza, anche in forza della novità normativa, oltre che sulla considerazione che, nel tempo, si sono susseguite diverse e variegate decisioni, e, quindi, per la dedotta fattispecie, le stesse ben possono essere qui compensate tra le parti in causa.

**P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Regionale delle Marche rigetta l'appello dell'Ufficio finanziario e, per l'effetto, conferma la sentenza appellata.

Spese compensate.

Così deciso il dì 24 gennaio 2022 ad Ancona.

Il Presidente Estensore

(Dott. Sandro GIANNI)