Sentenza del 07/09/2018 n. 21822 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con avviso di accertamento, notificato nel febbraio 2007, relativo ad Iva, Irpeg e Irap dell'anno di imposta 2003 e riproducente il contenuto di precedente avviso di accertamento, annullato in autotutela, l'Agenzia delle Entrate rettificava il reddito imponibile della S.G.N. s.r.l. sulla base di quattro rilievi.

In particolare, per quello che ancora rileva in questa sede, venivano considerate indetraibili le provvigioni pagate al sig. C. (anche amministratore della Società) in quanto corrisposte in relazione agli acquisti procacciati e non alle vendite, nonchè ulteriori costi relativi ad operazioni commerciali, svolte sempre dal medesimo soggetto, perchè ritenute non inerenti; venivano, inoltre, recuperati a tassazione costi relativi ad acquisti effettuati da soggetti domiciliati in paesi a fiscalità privilegiata; ed infine, si recuperavano a tassazione alcuni costi relativi alle provvigioni degli agenti, in quanto era emerso che tali provvigioni erano state corrisposte in misura superiore a quella del 2%, stabilita contrattualmente.

Il ricorso proposto dalla Società avverso l'atto impositivo veniva integralmente rigettato dalla Commissione di prima istanza ma la decisione, appellata dalla contribuente, è stata parzialmente riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia (d'ora in poi C.T.R.) la quale ha annullato l'atto impositivo, ad eccezione della sola ripresa relativa ai costi rinvenienti da operazioni intercorse con soggetti domiciliati nei Paesi compresi nella cd. black list.

Preliminarmente, il Giudice di appello ha ritenuto la piena legittimità dell'emissione dell'avviso di accertamento, malgrado la controversia instaurata avverso il primo atto impositivo (annullato in autotutela) si fosse conclusa con declaratoria di cessazione della materia del contendere, perchè tale sentenza non era ancora passata in cosa giudicata al momento dell'emissione del secondo avviso.

Nel merito, la C.T.R. ha annullato la ripresa relativa alle provvigioni corrisposte al sig. C. perchè il contratto di agenzia ben poteva avere ad oggetto non solo la conclusione di vendite in favore della Società ma anche di acquisti, mentre ha annullato l'ulteriore ripresa relativa ai costi delle operazioni commerciali poste in essere da tale soggetto perchè dal verbale di assemblea sociale si evinceva l'inerenza di tali somme corrisposte al C..

Il Giudice di appello ha, ancora, annullato la ripresa relativa alle provvigioni corrisposte agli agenti rilevando che, dalla documentazioni in atti, si evinceva che la percentuale pattuita variava dal 2% al 5% sull'ammontare degli articoli oggetto di vendita.

Ha, invece, confermato il rilievo relativo alle operazioni intercorse con soggetti domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata in quanto la Società non aveva fornito in giudizio alcuna prova circa i fatti che l'impresa estera svolgesse attività, che tali operazioni fossero effettive e l'interesse economico sotteso.

Avverso la sentenza l'Agenzia delle Entrate propone ricorso su due motivi.

La Società resiste con controricorso e propone ricorso incidentale su due motivi.

Motivi della decisione

1. Involgendo una questione preliminare di merito va, da primo esaminato, il ricorso incidentale e, in particolare il primo motivo con il quale la Società deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 la violazione e falsa applicazione di plurime violazioni di legge (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57; L. n. 212 del 2000, e L. n. 241 del 1990, art. 3) laddove la C.T.R. aveva ritenuto legittima l'emissione di un nuovo avviso di accertamento, reiterativo del precedente annullato in autotutela, malgrado la controversia relativa a quest'ultimo atto impositivo si fosse conclusa con sentenza che aveva dichiarato cessata la materia del contendere.

1.1. In particolare, secondo la prospettazione difensiva, il nuovo avviso di accertamento, reiterativo del precedente, annullato in autotutela perchè sottoscritto da soggetto diverso dal Direttore dell'Ufficio, era illegittimo perchè, con violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, non conteneva, rispetto al precedente, nessun nuovo elemento di violazione e/o di evasione nè in fatto nè in diritto, sicchè il Giudice di appello aveva violato anche il principio del ne bis in idem.

1.2. La censura è infondata. Come esplicitato dalla stessa ricorrente incidentale l'Amministrazione finanziaria ha, nella specie, rinnovato un atto precedentemente annullato nell'esercizio del potere di autotutela, perchè sottoscritto da soggetto non legittimato. Si verte, pertanto, nel caso in esame in ipotesi affatto diversa da quella disciplina dal richiamato art. 43 (che concerne gli avvisi integrativi e modificativi, per i quali soltanto vale il presupposto nella stessa norma fissato della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi di fatto prima ignorati).

1.3. Nella odierna fattispecie vale, invece, il principio della discrezionale potestà dell'Amministrazione di ricorrere all'istituto dell'autotutela (siccome istituto di carattere generale) ai fini del riesame e della correzione di un non corretto esercizio della potestà impositiva in ordine alle procedure eventualmente adottate. All'eliminazione dal mondo giuridico del provvedimento erroneamente formato segue poi, inevitabilmente, - per mera conformazione alla necessitata attività imposta dalla legge e cioè per atto dovuto - l'adozione del provvedimento ritenuto conforme al precetto normativo e che sostituisce il precedente ormai cassato.

1.4. In questo senso è consolidata la giurisprudenza di questa Corte (v., di recente, Cass. 25023/2016 reiterativa di Cass. n. 14219/2015; Cass. n. 2531 del 22/02/2002; n. 8854 del 21/08/1993) secondo cui "il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, nella parte in cui consente modificazioni dell'avviso di accertamento soltanto in caso di sopravvenienza di nuovi elementi di conoscenza da parte dell'Ufficio, non opera con riguardo ad avviso nullo (nella specie per carenza di motivazione), alla cui rinnovazione con la sua integrazione o sostituzione, con un atto valido, l'Amministrazione è legittimata in virtù del potere di autotutela, a norma dello stesso D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 per correggere gli errori dei propri provvedimenti nei termini di legge, salvo che l'atto rinnovato non costituisca elusione o violazione dell'eventuale giudicato formatosi sull'atto".

1.5. E, nel caso in esame, il Giudice di appello ha espressamente rilevato, con accertamento non attinto dal mezzo di impugnazione, che non si era formato il giudicato.

2. Può, quindi, procedersi, all'esame del secondo motivo del ricorso incidentale, formulato subordinatamente al mancato accoglimento del primo, con il quale si deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., dei comma 1, nn. 3 e 4 la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 10, comma 10 come modificato dalla L. n. 296 del 2006, comma 302, laddove, con riferimento all'unica ripresa confermata, la C.T.R. non aveva ritenuto idonee le prove fornite e non aveva considerato che, nella specie, secondo la prassi era applicabile la sola sanzione del 10%.

2.1. Anche tale censura è infondata. Nella specifica materia la giurisprudenza di questa Corte è ormai consolidata nel ritenere che in tema di reddito d'impresa, la L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 301, modificando (con decorrenza 1 gennaio 2007) del D.P.R 22 dicembre 1986, n. 917, l'art. 110, commi 10 e 11, (già art. 76, commi 7 bis e 7 ter medesimo decreto) - che sanciva l'indeducibilità dei costi scaturenti da operazioni commerciali intercorse con soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata (cd. Paesi "black list"), ove non fosse provato che i contraenti esteri svolgessero effettiva attività commerciale, che le operazioni poste in essere rispondessero ad un effettivo interesse economico, che le stesse avessero avuto concreta esecuzione e, in ogni caso, che i costi non fossero stati separatamente indicati nella dichiarazione annuale dei redditi - ha degradato la separata indicazione dei costi da presupposto sostanziale di relativa deducibilità ad obbligo di carattere formale, passibile di corrispondente sanzione amministrativa. Ovvero che "l'abolizione del previgente regime di indeducibilità dei costi relativi ad operazioni commerciali intercorse con soggetti domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata (cd. black list), prevista dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi 301, 302 e 303 ha carattere retroattivo, sicchè la deducibilità risulta subordinata solo alla prova dell'operatività dell'impresa estera contraente e della effettività della transazione commerciale, mentre la separata indicazione di detti costi è degradata ad obbligo di carattere formale, passibile unicamente di sanzione amministrativa. (cfr. Cass. n. 4030 del 27/02/2015; id. n. 6205 del 27 marzo 2015).

2.2. Nel caso in esame, la C.T.R. ha espressamente escluso che la bolla doganale esibita dalla Società costituisse idonea prova delle circostanze sopra indicate, in quanto attestante solo l'ingresso della merce e non anche che le imprese estere svolgessero prevalentemente un'attività commerciale effettiva e che le operazioni rispondessero ad un effettivo interesse economico. Tale corretta argomentazione del Giudice di merito non è stata idoneamente

contrastata con il mezzo di impugnazione con il quale, al contrario e genericamente, ci si limita a ribadire che la bolla doganale costituisse prova idonea. Ne consegue il rigetto del motivo e la conferma, sul punto, della sentenza impugnata.

3.Procedendo, quindi, all'esame del ricorso principale, con il primo motivo l'Agenzia delle entrate deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 53 e 56 e dell'art. 277 c.p.c. laddove la C.T.R. aveva ritenuto ammissibili i motivi di appello proposti dalla Società (relativi al recupero dei costi corrisposti all'amministratore della Società e delle provvigioni corrisposte in eccedenza agli agenti) laddove, invece, tali recuperi, pur interamente confermati dalla Commissione tributaria provinciale, non avevano formato oggetto di un esame esplicito da parte del primo Giudice e la contribuente, in sede di appello, si era limitata a lamentare che il Collegio non aveva deliberato in merito a tutte le domande proposte dal ricorrente. Secondo la prospettazione difensiva era, quindi, evidente l'errore in procedendo commesso dalla C.T.R. nel rigettare l'eccezione d'inammissibilità dell'impugnazione per carenza di motivi specifici.

3.1. La censura, al limite dell'inammissibilità, è infondata. Correttamente il Giudice di appello ha respinto l'eccezione rilevando, in adesione alla giurisprudenza di questa Corte, che in tema di contenzioso tributario l'indicazione dei motivi specifici di impugnazione non deve necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, essendo sufficiente un'esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame sia della doglianza. E, nel caso, in esame, come prospettato dalla stessa ricorrente principale, la Società con l'atto d'impugnazione, aveva espressamente lamentato il mancato esame nel merito di motivi di ricorso.

4. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, commi 1 e 5 e art. 2967 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nonchè ai sensi del n. 4 cit. articolo, omessa o insufficiente motivazione su punti di fatto decisivi.

In particolare, secondo la prospettazione difensiva, la C.T.R., nel capo di sentenza in cui aveva annullato le due riprese a tassazione (oggetto anche del primo motivo di ricorso) era incorsa in error in iudicando laddove aveva considerato i costi, in questione, certi e inerenti pur in mancanza d'idonea prova documentale, avendo, peraltro, sul punto reso una motivazione quantomeno insufficiente se non del tutto carente.

4.1. Sui rilievi, oggetto del mezzo di impugnazione, la C.T.R. aveva cosi motivato: "Per quanto attiene la ripresa a tassazione di Euro 64.000 la somma è stata corrisposta all'amministratore unico della Società Sig. C.G. per prestazioni commerciali effettivamente svolte nell'interesse dell'Azienda, così come si evince dalla Delib. assembleare dei soci tenutasi 3 settembre 2003 (copia in atti) e non per la carica da questi svolta. Pertanto, sino a prova di querela di falso del verbale dell'Assemblea dei soci detta ripresa è da annullare.

Per quanto attiene la soma di Euro 185.723,31 ripresa a tassazione per disconoscimento di provvigioni passive pagate agli agenti, si rileva che dalla documentazione in atti (lettere di incarico del 07/2001 e 9/01/2003 e fatture) che la percentuale pattuita sulla vendita dei prodotti

variava dal 2% al 5% sull'ammontare di detti articoli. I verificatori avrebbero dovuto effettuare i conteggi sull'ammontare dei singoli articoli e non presumere che la provvigione corrisposta fosse del 2%. Inoltre avrebbero dovuto considerare quale costo in aggiunta alle provvigioni il rimborso spese forfettariamente stabilito in Euro 1.500 mensili per 5 agenti e 2.000 per n. 1 agente. Dalla documentazione prodotta dal ricorrente risulta che le provvigioni esposte in bilancio corrispondono a quelle effettivamente pagate.

4.2. Così ricostruiti i termini fattuali della vicenda processuale, le censure appaiono fondate. Ed invero, la C.T.R. non ha fatto corretta applicazione della normativa di riferimento in materia di deducibilità dei costi, laddove, con motivazione insufficiente, non ha esplicitato le ragioni per cui, da un canto, il mero scarno contenuto della delibera assembleare rendesse il costo certo e inerente e, dall'altro, le lettere di incarico (peraltro relative, in parte ad annualità diverse da quella oggetto di accertamento) prevalessero sul contenuto degli accordi contrattuali.

4.3. Ne consegue che, in accoglimento del solo secondo motivo del ricorso principale, la sentenza impugnata va cassata nei limiti del motivo accolto, con rinvio alla C.T.R. della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà al riesame, fornendo congrua motivazione, e al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo del ricorso principale, rigettato il primo;

rigetta il ricorso incidentale;

cassa la sentenza impugnata, nei limiti del motivo accolto e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, alla quale demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 7 settembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza