Sentenza del 21/12/2018 n. 33222 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate emetteva a carico della società G. Trafilerie s.p.a. avviso di accertamento ai fini del recupero a tassazione di un maggior reddito d'impresa ai fini Ires e Irap e di un maggior imponibile Iva, per l'anno di imposta 2004. In sede di verifica rilevava una serie di irregolarità fiscali, ed in particolare, ai fini che qui interessano, costi non di competenza relativi a canoni di concessione governativa per le annualità dal 2000 al 2004 relativi ad un'area demaniale, la contabilizzazione di fatture per operazioni inesistenti emesse dalla società Lombarda s.r.l., nonchè la indebita deduzione di costi del D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 110, commi 10 e 11. La Commissione Tributaria provinciale di Brescia accoglieva parzialmente il ricorso proposto dalla contribuente, annullando l'avviso di accertamento limitatamente alle spese per canoni di concessione ed all'importo della fattura n. (---), pari ad Euro 132.000,00, emessa dalla Lombarda s.r.l., confermandolo per il resto. La contribuente, a sostegno dell'appello proposto, deduceva, quanto alle spese per canoni di concessione governativa, che la somma ritenuta non deducibile rappresentava i 4/5 di quella da essa versata in forza di sanatoria ex L. n. 212 del 2003 per l'occupazione di suolo demaniale, e, con riferimento alle fatture asseritamente emesse per operazioni inesistenti, che le contestazioni sollevate dall'Ufficio erano insussistenti, in quanto la società Lombarda s.r.l. aveva ricevuto il pagamento della merce realmente consegnata. L'Ufficio proponeva appello incidentale insistendo per la integrale conferma dell'avviso di accertamento. La Commissione Tributaria regionale respingeva l'appello della contribuente e, in accoglimento dell'appello incidentale dell'Ufficio, confermava l'avviso di accertamento nella parte relativa a "costi non di competenza- spese per canoni di concessione governativa" e nella parte relativa a "spese di viaggi, vitto e alberghi", confermando per il resto la sentenza impugnata. I giudici di appello osservavano che la società, pur volendo regolarizzare la sua posizione nei confronti del Fisco, avrebbe dovuto dedurre nell'anno 2004 non l'intero importo versato in forza della sanatoria prevista dalla L. n. 212 del 2003, ma soltanto la quota corrispondente all'esercizio di competenza, atteso che nell'anno di imposta 2004 il costo da contabilizzare per la concessione governativa era già certo e determinato; rilevavano, altresì, che dai controlli incrociati effettuati in sede di verifica era emerso che le fatture emesse dalla Lombarda s.r.l. mancavano del cartellino di spesa del materiale in entrata e della documentazione inerente la classificazione e la presa in carico, omissioni che integravano presunzioni gravi, precise e concordanti idonee a far ritenere la fittizietà delle operazioni. Quanto poi ai costi del D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 110, commi 10 e 11, relativi ad acquisti conclusi con società aventi sede in Paesi a fiscalità privilegiata non indicati nell'apposito quadro della dichiarazione dei redditi, riteneva non accoglibile la richiesta di applicazione della sanzione del 10%, come previsto dalle disposizioni introdotte dalla L. n. 296 del 2006, comma 302, in quanto la legge istitutiva della sanzione era entrata in vigore nel 2006 e non aveva efficacia

retroattiva. La contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidandolo ad otto motivi, cui la Agenzia delle Entrate resiste con controricorso. La contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con i primi due motivi, denunciando "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109 e del principio di competenza nella determinazione del reddito d'impresa con riguardo alla deducibilità della spesa per canoni di concessione governativa", nonchè insufficiente motivazione (paragrafi 3, 3.1 e 4 del ricorso), la ricorrente insorge contro il capo della sentenza che ha definito la questione relativa alla inclusione, tra i costi di esercizio, delle spese per canoni di concessione governativa, il cui pagamento è avvenuto il 30 novembre 2004 a titolo di sanatoria delle annualità 2000-2004. Premettendo di avere acquistato dalla Eredi G. Metalli s.p.a. un fabbricato insistente su suolo demaniale, ha spiegato che, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. n. 143 del 2003, si è avvalsa della possibilità di acquistare l'area demaniale, mediante versamento all'Erario di una somma a titolo di pagamento del prezzo e di una ulteriore somma per la regolarizzazione dei canoni pregressi di occupazione non pagati, ai sensi del suddetto decreto, art. 5 bis, considerato che non era stata concordata una proroga della concessione dopo il 1996 e che tra le parti si era evidenziato un dissenso riguardo all'entità delle somme da corrispondere all'Amministrazione proprietaria per la occupazione senza titolo dell'area. Ha aggiunto di avere dedotto nel 2004 l'intero importo versato in relazione all'uso del terreno pubblico, poichè solo in quell'anno aveva avuto certezza dell'ammontare delle somme che dovevano essere versate per sanare la mancata corresponsione, negli anni dal 2000 al 2004, del canone e dell'indennizzo. Secondo la prospettazione della ricorrente, pertanto, i presupposti per la deducibilità delle somme corrisposte per l'utilizzazione del terreno sia nel 2004 sia nei quattro precedenti esercizi, si sarebbero perfezionati, ai sensi del T.U.I.R., art. 109, soltanto nell'anno 2004, con conseguente errata interpretazione della disposizione normativa da parte del giudice di appello, che ha ritenuto ammissibile nell'esercizio 2004 solo la deduzione della quota di competenza di tale esercizio, ed insufficiente motivazione della sentenza, per non avere la Commissione regionale esplicitato le ragioni per cui ha ritenuto che, prima della entrata in vigore delle norme agevolative del D.L. n. 143 del 2003, fosse già certo l'esatto ammontare delle somme spettanti all'Amministrazione per l'uso dell'area demaniale.

1.1. La sentenza impugnata merita di essere censurata per difetto di motivazione, con assorbimento del primo motivo. Secondo il costante orientamento di questa Corte, la motivazione omessa o insufficiente è configurabile qualora dal ragionamento del giudice di merito emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento, ma non già quando, invece, vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato dal primo attribuiti agli elementi delibati, risolvendosi, altrimenti, il motivo di ricorso in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento di quest'ultimo tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, certamente estranea alla natura ed ai fini del giudizio di cassazione (Cass. Sez. U, n. 24148 del 25/10/2013). Nel caso in esame, il giudice di appello, con motivazione lacunosa e del tutto

insufficiente ("... la Società appellante con la sua dichiarazione ha tentato di raggiungere due obiettivi, da una parte regolarizzare la sua posizione nei confronti dell'Erario e, dall'altra, di conseguire anche il (doppio) beneficio di dedurre l'intero importo del versato, laddove avrebbe dovuto e potuto dedurre solo la quota corrispondente all'esercizio di competenza, atteso che, nell'anno d'imposta 2004, era già certo il costo da contabilizzare per la concessione governativa. Sul punto, pertanto, questo Collegio, in riforma della sentenza appellata, accoglie l'appello incidentale dell'Ufficio"), ha aderito al rilievo mosso dall'Ufficio nell'accertamento, ritenendo che la contribuente avesse certezza, ancor prima del 2004, dell'ammontare dei costi relativi ai canoni di concessione governativa, senza tuttavia chiarire le ragioni logico-giuridiche che lo hanno condotto a tale conclusione ed omettendo di valutare le circostanze di fatto evidenziate dalle parti a sostegno delle rispettive prospettazioni difensive. Nella sentenza, infatti, non si fa alcun riferimento alla circostanza, dedotta dall'Ufficio nel controricorso (pag. 11), della esistenza di una cartella esattoriale di pagamento, notificata alla società contribuente nel 2001, indicante gli importi dovuti per la occupazione del suolo demaniale e non si chiarisce, di conseguenza, sulla base di quali elementi di fatto si sia ritenuto che la società, ancor prima della entrata in vigore del D.L. n. 143 del 2003, fosse in grado di determinare gli importi dovuti all'Amministrazione a titolo di occupazione del suolo demaniale. 2. Con il terzo ed il quarto motivo si deducono plurime violazioni e false applicazioni di legge, con riferimento al D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1, 2 e 19, al D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 83 e 110 ed al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 5, e si censura la sentenza impugnata per contrarietà ai principi elaborati dalle sentenze della Corte di giustizia della Comunità Europea con riguardo alla fittizietà delle cessioni e per insufficiente motivazione in riferimento alla dichiarata fittizietà delle operazioni poste in essere con la società Lombarda s.r.l. (paragrafi 5, 5.1. e 6 del ricorso per cassazione), per avere la Commissione Tributaria regionale ritenuto sussistente la fittizietà delle cessioni di beni concluse dalla contribuente con la società Lombarda s.r.l..

3. Le censure, che possono essere esaminate congiuntamente siccome tra loro strettamente collegate, sono infondate. Come costantemente affermato nella giurisprudenza di questa Corte, a cui il Collegio intende dare continuità, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di fatture ai fini Iva e di imposte dirette, in quanto relative ad operazioni inesistenti, incombe sull'Ufficio l'onere di provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, non è mai stata posta in essere, ovvero non è stata posta in essere tra i soggetti indicati nella fattura, indicando anche gli elementi indiziari sui quali si fonda la contestazione anche in merito alla conoscenza ovvero alla conoscibilità del cessionario/committente che richiede la detrazione, mentre spetta al contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibile e la sua mancanza di consapevolezza di partecipare ad un'operazione fraudolenta, non essendo a tal fine sufficiente la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, trattandosi di dati e circostanze facilmente falsificabili (Cass. n. 17818 del 9/9/2016; n. 967 del 20/1/2016; n. 428 del 14/1/2015). Al riguardo la Corte Europea ha più volte affermato che, qualora in ragione di evasioni o irregolarità commesse dall'emittente della fattura, l'operazione sia considerata come non effettivamente realizzata, l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare, in conformità ai principi sull'onere della prova vigenti nello Stato membro, senza esigere dal destinatario della fattura verifiche sulle qualità del soggetto fatturante alle quali non sia tenuto, che il destinatario

sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione d'imposta sul valore aggiunto; circostanza questa che- secondo la Corte di Giustizia Europea- spetta al Giudice del rinvio (Corte di Giustizia 6/12/2012, causa C-285/11). Peraltro, la Corte di Giustizia ha precisato che " le disposizioni della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte Sistema comune di imposta sul valore aggiunto- come modificata dalla direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002, devono essere interpretate nel senso che ostano a una normativa nazionale, quale quella di cui al procedimento principale, che neghi ad un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sulla base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente e che è impossibile identificare come il vero fornitore di beni, tranne il caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare" (Corte di giustizia 22 ottobre 2015, C- 277/14). Ciò premesso, va rilevato che l'Amministrazione può fornire tale prova anche mediante presunzioni, come prevede per l'Iva il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 63, art. 54, comma 2 e, per le imposte dirette, il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 39, comma 1, lett. d) (Cass. n. 15741/2012; n. 20059/2014 e nello stesso senso Corte di Giustizia 6/7/2006, C- 439/04; id 21/2/2006, C- 255/02; 31/1/2013, C-642/11). Questa Corte ha poi precisato che "l'Amministrazione finanziaria, ove contesti al cessionario/committente l'assenza di buona fede in caso di irregolarità fiscali o di evasione, ha l'onere di provare ed allegare gli elementi probatori su cui si fondi la contestazione, tra i quali possono rilevare, in via indiziaria, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione" (Cass. n. 967/2016). Alla luce dei suddetti principi, risulta evidente che il giudice di appello ha fatto corretta applicazione della regola di diritto. Infatti, la Commissione tributaria regionale, prendendo in esame gli elementi fattuali indiziari sui quali si è fondato l'accertamento, ha ritenuto raggiunta la prova della fittizietà delle operazioni fatturate dalla società Lombarda s.r.l., così motivando: "si condivide l'operato dell'Ufficio, atteso che le stesse, pur presentando la stessa matrice tipografica delle fatture delle società emittenti, dai controlli incrociati effettuati in sede di verifica tramite questionari sottoposti alle società interessate, è risultato che nessuna delle stesse avesse emesso nell'anno 2004 a carico della G. Trafilerie s.p.a. e non solo. Le fatture sono risultate emesse mancanti del cartellino di pesa del materiale in entrata e della documentazione inerente la classificazione e la presa in carico. Omissioni queste che in uno con l'asserita inattendibilità fiscale della società Lombarda s.r.l. (indagini penali che hanno portato alla sentenza di patteggiamento ex art. 444 c.p.p.) avrebbero determinato presunzioni precise gravi e concordanti tali da corroborare la falsità delle operazioni. Giusta, pertanto, la ripresa a tassazione anche se, condividendo le motivazioni addotte dal primo giudice, la stessa va ridotta dell'importo della fattura n. (---) di Euro 132.000,00, attesa la documentazione prodotta a conferma della effettività dell'operazione...". Il giudice di appello, a fronte della inattendibilità

delle fatture contabilizzate, ha inoltre ritenuto che il contribuente non abbia fornito prova contraria idonea a dimostrare la effettiva esistenza delle operazioni, sul presupposto che tale prova non possa desumersi dalla sola esibizione di documentazione comprovante l'avvenuto pagamento. La motivazione risulta, dunque, completa ed esaustiva e le censure rivolte alla sentenza appaiono finalizzate ad ottenere un riesame di tutti gli elementi probatori già vagliati dal giudice di merito, non consentito in sede di legittimità.

4. Con il quinto ed il sesto motivo (paragrafi 7, 7.1 e 8 del ricorso per cassazione) si deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, nel testo vigente all'epoca dei fatti, e della L. n. 296 del 2006, art. 1, commi da 301 a 303, nonchè insufficiente motivazione e si censura la decisione del giudice di appello laddove, con riguardo alla deducibilità dei costi relativi ad operazioni intrattenute con imprese residenti in Paesi a fiscalità privilegiata (cd. "black list"), il giudice di appello ha ritenuto non applicabile retroattivamente la disposizione di cui alla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 302, alla stregua della quale la mancata indicazione separata dei predetti costi comporta solo l'applicazione di una sanzione pecuniaria, pari al 10% dei medesimi costi. Sul punto, la ricorrente, sottolineando che non ha esposto separatamente tali costi nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2004, ha dedotto di avere dimostrato l'interesse economico effettivo sotteso a tali operazioni e la loro reale esecuzione - questioni mai contestate dall'Ufficio - ed ha chiesto l'annullamento dell'accertamento impugnato invocando l'applicazione della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 303, il quale prevede che "la disposizione del comma 302 si applica anche per le violazioni commesse prima della data di entrata in vigore della presente legge, sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'art. 110, comma 11, primo periodo, del cit. T.U.I.R.". La controricorrente, replicando che l'applicazione del nuovo regime postula la dimostrazione della reale esecuzione delle operazioni e dell'effettivo interesse sottostante, accertamento su cui non si è soffermata la sentenza impugnata, e che in ogni caso la ricorrente non chiarisce da dove abbia tratto la conclusione che tali questioni esulavano dal tema oggetto di prova, ha eccepito la inammissibilità dei mezzi di gravame per difetto di autosufficienza, oltre che la infondatezza nel merito.

4.1. Le censure della ricorrente, che possono essere esaminate congiuntamente in quanto collegate, sono fondate. Occorre premettere che la disciplina in materia si è strutturata nel tempo attraverso una serie di interventi legislativi successivi che hanno determinato problemi interpretativi anche di diritto transitorio. Nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2003, il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, prevede: "...7-bis. Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati... 7-ter. Le disposizioni di cui al comma 7-bis non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.... La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 7-bis è comunque subordinata alla separata ... indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti". Negli stessi termini si esprime il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, commi 10 e 11, nel testo in vigore dal 1^ gennaio 2004 sino al 1^ gennaio 2007. A decorrere dal 1^ gennaio 2007, la L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 301, modificando la prescrizione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, ha previsto

che "10. Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati....

11. Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemete un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi...". Della L. n. 226 del 2006, art. 1, il successivo comma 302, ha, poi, disposto che nel D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8, dopo il comma 3, è aggiunto il comma 3-bis, il quale recita "Quando l'omissione o incompletezza riguarda l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al T.U.I.R., art. 110, comma 11, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, si applica una sanzione amministrativa pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo da Euro 500 ed un massimo di Euro 500.000". Per effetto della normativa entrata in vigore dal primo gennaio 2007, dunque, la deducibilità dei costi scaturenti da operazioni intercorse con soggetti residenti in Paesi cd. "black list" risulta subordinata solo alla prova della operatività dell'impresa estera contraente e dell'effettività della transazione commerciale, mentre la separata indicazione in dichiarazione dei costi suddetti non è più il presupposto sostanziale della relatività deducibilità, ma resta degradato ad obbligo di carattere formale - inteso a garantire le esigenze di controllo degli uffici finanziari in relazione ad operazioni commerciali intercorrenti con paesi a fiscalità privilegiata - ed assistito da corrispondente sanzione pecuniaria amministrativa. La L. n. 226 del 2006, art. 1, al comma 303, ha inoltre disposto in via transitoria che "La disposizione del comma 302 si applica anche per le violazioni commesse prima della data di entrata in vigore della presente legge, sempre che il contribuente fornisca la prova di cui al cit. T.U.I.R., art. 110, comma 11, primo periodo. Resta ferma in tal caso l'applicazione della sanzione di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 8, comma 1". Secondo il più recente ed ormai consolidato orientamento della giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 11933 del 21/1/2016), la materia è, quindi, regolata dai seguenti principi: a) con decorrenza dal 1^ gennaio 2007, la L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi 301 e 302 (il primo modificando il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 110, commi 10 e 11 - già art. 76, commi 7 bis e 7 ter -, il secondo mediante l'inserimento, nel D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8, del comma 3 bis) hanno mutato la disciplina che sanciva la 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 dei redditi degradando la separata indicazione dei costi da presupposto sostanziale della relativa deducibilità ad obbligo di carattere formale, passibile di corrispondente sanzione amministrativa, pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non (separatamente) indicati nella dichiarazione; b) in ordine al regime transitorio dettato dalla L. n. 296 del 2006, cit. art. 1, comma 303, anche le violazioni dell'obbligo di separata indicazione di costi in esame poste in essere prima dell'entrata in vigore della legge non comportano, di per se stesse, l'applicazione

del regime di assoluta indeducibilità dei costi medesimi (e di connessa sanzionabilità del D.Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 1, comma 2), in quanto degradate a violazioni di carattere formale, soggette alla sanzione proporzionale suddetta, alla quale (solo per le situazioni di regime transitorio, e dunque, già assoggettate al rigoroso regime di indeducibilità) si cumula, in forza del comma 303 cit., u.p., la sanzione prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8, comma 1 (che, per i vizi formali della dichiarazione, prevede la sanzione amministrativa da Euro 258,00 ad Euro 2.065,00); c) tale lettura della disciplina di cui alla L. n. 296 del 2006, art. 1, commi 301, 302 e 303 - che appare l'unica idonea a garantire la tenuta sul piano della razionalità- non viola il principio di legalità, posto che, sotto il profilo sanzionatorio e degli effetti che ne conseguono, il regime introdotto dalla normativa sopravvenuta è, nel suo complesso, certamente meno gravoso, per il contribuente, rispetto a quello previgente (Cass. n. 4030 del 27/2/2015; n. 6205 del 27/3/2015; n. 21955 del 28/10/2015; n. 6338 del 1/4/2016; n. 6651 del 6/4/2016). Deve, pertanto, ritenersi, sulla base della interpretazione sistematica ed unitaria della disciplina articolata della L. n. 296 del 2006, art. 1, commi 301, 302 e 303, proposta dalla giurisprudenza di legittimità da ultimo citata, che, benchè la novella del 2006 attribuisca esplicitamente retroattività solo al nuovo regime sanzionatorio, anche l'abolizione del sistema di non deducibilità dei costi non separatamente indicati in dichiarazione presenti carattere retroattivo, in particolare perchè, senza la retroattività anche di tale abolizione, la previsione del comma 303 citato sfuggirebbe a qualsiasi giustificazione razionale e sarebbe, anzi, illegittima, aggravando retroattivamente la posizione del contribuente - già assoggettato al regime d'indeducibilità dei costi non separatamente dichiarati congiunto alle connesse pesanti sanzioni D.Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 1, comma 2 - con le ulteriori sanzioni previste dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, commi 302 e 303 (Cass. 13108 del 24/6/2016). La sentenza impugnata, affermando che la richiesta di sola applicazione della sanzione del 10%, prevista dalle disposizioni introdotte dalla L. n. 296 del 2006, comma 302, in vigore dall'1 gennaio 2007, non poteva essere accolta, "atteso che la legge istitutiva della sanzione del 10% è entrata in vigore nel 2006 e non ha valenza retroattiva" non si è uniformata ai principi sopra richiamati. 8. Con il settimo e l'ottavo motivo (paragrafi 9, 9.1 e 10 del ricorso per cassazione), con cui si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. e del principio dell'onere probatorio vigente nel processo tributario, nonchè violazione e falsa applicazione del principio che impone il rispetto della parità delle parti, la ricorrente assume che la Commissione regionale non ha fatto corretta applicazione dei criteri di ripartizione dell'onere della prova, poichè ha ingiustificatamente preso in considerazione e ritenuti validi gli elementi probatori offerti dall'Amministrazione, del tutto insufficienti, omettendo di esaminare e valutare le prove contrarie addotte dalla contribuente, violando in tal modo anche il dovere di trattare in modo uguale le parti del processo, riconosciuto dall'art. 111 Cost..

9. I motivi, sostanzialmente volti a riproporre questioni che sono state oggetto degli altri motivi di ricorso, sono infondati. Per le ragioni già evidenziate nei paragrafi 1.), 1.1), 2.), 3.) nella sentenza impugnata non è ravvisabile nè violazione dei criteri distributivi dell'onere della prova, nè dei principi costituzionali, atteso che il giudice di appello, essendo in contestazione la deducibilità di componenti negativi del reddito d'impresa e la detrazione dell'Iva scontata "a monte", ha correttamente ritenuto che spetta al contribuente offrire prova della effettività di detti costi, e, quindi, della operazione sottostante alla fattura, in quanto costituente fatto costitutivo del diritto fatto valere dal contribuente.

10. In conclusione, devono essere accolti il secondo, il quinto ed il sesto motivo, assorbito il primo motivo, e devono essere rigettati il terzo, il quarto, il settimo e l'ottavo motivo; la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione alle censure accolte con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, perchè provveda a decidere la controversia facendo applicazione dei principi di diritto esposti, nonchè a liquidare anche le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo, il quinto ed il sesto motivo, dichiara assorbito il primo motivo e rigetta il terzo, il quarto, il settimo e l'ottavo motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità. Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 13 aprile 2018. Depositato in Cancelleria il 21 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza