Sentenza del 29/01/2019 n. 2389 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. All'esito di verifica presso la sede dell'odierna ricorrente, veniva notificato processo verbale di constatazione in data 31 luglio 2007, con vari rilievi in materia di imposte dirette e di Iva, cui seguivano diversi avvisi di accertamento.

1.1 Nello specifico, un primo rilievo mosso dall'Ufficio erariale attiene agli interessi percepiti da un prestito che la MF Componenti s.r.l. ha concesso alla sua controllante X. s.a., società di diritto lussemburghese, che detiene il 99,40% capitale della MF. Trattasi di un prestito di complessivi Euro 4.070.000,00, erogato in tre rate fra il 1 dicembre 2003 ed il 4 maggio 2004 ad un tasso di interesse di circa il 2,3% (segnatamente 2,178% e 2,344% per il 2004), pari alla media annuale euribor, mentre l'Ufficio riteneva applicabile il tasso effettivo globale medio del singolo anno che per il 2003 era del 6,265%, per il 2004 era di 5,8725% e così via. Recuperava quindi a tassazione per ogni anno il maggior importo che MF avrebbe percepito applicando detto tasso di interesse.

1.2 Un secondo rilievo Ires riguarda la coerenza dei costi sostenuti da MF quale corrispettivo per la consulenza ricevuta dalla C. & Co. srl, costituita nel 1998 e specializzata in consulenza aziendale, che aveva curato l'analisi dei costi industriali, di organizzazione e gestione del personale. I costi sarebbero in parte indeducibili, in parte eccessivi in ragione dell'opera professionale, in parte indeterminati o incerti. Segnatamente le anomalie riguardavano:

- Il volume d'affari della C. & Co. per l'anno 2004 è deriva dalla predetta consulenza a favore di MF;

- Non giustificabili le consulenze per il personale, i rapporti sindacali, i profili amministrativi e contabili, perchè già dal 2003 la MF era dotata di struttura interna preposta a queste incombenze;

- Compensi eccessivi richiesti da C. & Co. rispetto ai prezzi praticati sul mercato da altri operatori, che dimostrano la antieconomicità dell'operazione;

- Identico centro di imputazione di volontà ed interessi di MF e C. & Co., poichè entrambe riferibili al dott. C.R.A., titolare dello 0,40% del capitale di MF, ma di cui era amministratore, mentre era contemporaneamente anche il socio di maggioranza ed amministratore di C. & Co., avendo come altro socio la sua stessa madre. Identica la sede delle due società e gestione dell'una società tramite la (consulenza dell') altra.

1.3 Un terzo rilievo mosso dall'Ufficio finanziario riguarda l'omessa applicazione e relativo versamento della ritenuta a titolo di imposta sulla distribuzione di dividendi extracomunitari effettuata dal MF nei confronti della propria controllante X. s.a., ove al recupero a tassazione seguivano anche le relative sanzioni.

1.4 Ulteriore rilievo era svolto in tema di Iva, in ragione dell'asserita mancata prova dell'avvenuta esportazione di beni oggetto di cessione a soggetti extra CEE. Sulla scorta di quest'ultimo rilievo, veniva recuperata la detrazione Iva, perchè indebitamente operata su operazione ritenuta inesistente.

2. La sentenza in esame trova origine nell'avviso di accertamento in data 3 febbraio 2009, ove l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Milano 1, recuperava a tassazione per l'anno 2005 Euro 110.074,30 per rideterminazione di interessi sul prestito alla controllante; Euro 315.670,55 per la non inerenza o congruità di quanto corrisposto a C. & Co. per l'attività di consulenza; Euro 256.963,63 per indeducibilità di costi ritenuti fittizi; Euro 107.590,07 per la mancata ritenuta alla fonte sui dividenti corrisposti alla controllante lussemburghese; Euro 4.571,78 per a titolo di Iva per mancata prova dell'effettiva esportazione di merce in territorio extracomunitario; seguivano quindi sanzioni, per l'omessa ritenuta d'acconto sui dividenti, pari a Euro 32.277,00.

2.1 Insorgeva la società contribuente avanti la CTP di Milano, svolgendo puntuali controdeduzioni ai predetti rilievi mossi dall'Ufficio in ordine alla gestione imprenditoriale, nonchè sollevando una preliminare eccezione di regolarità procedimentale.

Più precisamente la contribuente affermava la violazione del D.Lgs. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, nel testo vigente all'epoca dei fatti, lamentando la durata dell'ispezione condotta nei locali della contribuente accertata. Lamentava infatti che l'ispezione avesse avuto inizio con il primo accesso il 19 febbraio 2007 e si fosse conclusa il giorno 31 luglio 2007, identificando la chiusura dell'ispezione con la notifica del processo verbale di constatazione. Ne deduceva una durata di calendario per 163 giorni, di cui 113 lavorativi, a fronte di una durata di 30 giorni, estensibili a 60, che la contribuente afferma doversi calcolare in forma continuativa a far data dal primo accesso. Ne deriva la violazione del termine di durata massima del procedimento che ne inficia il conseguente provvedimento conclusivo, cioè il pvc e, a cascata, il verbale di accertamento invalido (recte, annullabile) per illegittimità derivata.

2.2 Nel merito, la contribuente contestava i recuperi a tassazione, controdeducendo alla ricostruzione degli Uffici.

2.3 La CTP respingeva l'eccezione preliminare relativa alla regolarità del procedimento ed interveniva sugli atti conseguenti: nel particolare, annullava integralmente la ripresa a tassazione e le relative sanzioni relative ai dividendi intra gruppo, ritenendo non dovuta la ritenuta alla fonte; altresì annullava parzialmente la rimodulazione degli interessi sul prestito alla controllante; rivedeva le somme effettivamente deducibili fra i compensi per la consulenza a C. & C., mentre confermava che altri costi dovessero considerarsi fittizi.

Appellava la contribuente e interponeva appello incidentale l'Ufficio finanziario, ciascuno dolendosi per la propria parte di soccombenza. Per l'effetto devolutivo dell'appello, erano

riproposti tutti i vizi già sollevati in primo grado, sia quello procedimentale, sia quelli di merito che erano stati rigettati in parte o assorbiti.

2.4 La CTR Lombardia - Milano, rigettava l'appello della contribuente ed accoglieva l'appello dell'Ufficio, riformava in parte qua la sentenza di primo grado, respingendo nel merito tutte le doglianze della contribuente e ricostruendo l'impianto impositivo degli uffici.

La CTR, in particolare, dava credito alla rappresentazione degli Uffici finanziari che dipingevano la C. & Co. quale vero centro direzionale della MF, suo unico cliente, con un trasferimento di ricchezza in danno alla società dove il dott. C.R.A. era socio allo 0,40%, ed a tutto vantaggio della C. & . Co. srl, ov'egli era socio assieme alla madre, ritenendo che i costi portati a deduzione non avessero la prova univoca della riferibilità all'anno di imposta relativo e non ritenendo motivata la generica riduzione di 1/3 operata dal collegio di primo grado.

Parimenti, gli interessi del prestito alla controllante erano confermati nella misura di mercato, come fissati dall'Ufficio perla ripresa a tassazione.

La CTR, infine, non riteneva sussistere i requisiti per l'affrancamento della ritenuta alla fonte e, nel contempo, non riteneva provata l'esportazione di beni oggetto di cessione a soggetti extra - CEE. Propone ricorso per cassazione la contribuente, affidandosi a nove motivi di censura.

Ha notificato rituale controricorso l'Avvocatura generale, controdeducendo specificamente ai motivi di doglianza.

In prossimità dell'udienza la contribuente ha presentato memoria in ordine allo ius superveniens in tema di sanzioni per omesso versamento di ritenuta alla fonte.

Motivi della decisione

1. Col primo motivo si eccepisce violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, in parametro all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

1.1 Quale lesione del diritto di difesa, lamenta infatti la ricorrente di aver subito un'ispezione nei luoghi aziendali protratta oltre ogni termine di legge ed oltre ogni ragionevolezza. Argomenta che il telos della norma - esplicitato fin dai primi articoli - sia quello di ridurre l'aggravio dell'attività del contribuente ispezionato, che si ottiene, primieramente, con una fissazione certa della delimitazione temporale in cui l'accesso può esplicarsi. Osserva come, per i lavoratori autonomi e le imprese in contabilità semplificata, la novella del 2011 abbia precisato che il periodo di permanenza non possa superare un determinato numero di giorni lavorativi nell'arco di un più ampio delimitato periodo, per dedurne a contrariis come, per gli altri contribuenti, i giorni di permanenza massima coincidano con il numero di giorni lavorativi fissati dalla legge, computati secondo il decorso naturale. Conclude affermando che individuare il termine massimo di ispezione come somma dei giorni di effettiva presenza dei militari in sede significhi rimettere all'Ufficio la discrezione sulla durata dell'ispezione, potendosi dilatare oltre ogni misura, ove tra un accesso e l'altro intercorra un lungo periodo.

1.2 La questione è stata già affrontata da questa Corte, con orientamento cui il Collegio intende dare continuità, non ravvisandosi, negli atti versati in giudizio, ragioni per discostarsene. La violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 - il quale, nella versione vigente all'epoca dei fatti, così recita: La permanenza degli operatori (...), dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni" - non comporta la nullità dell'accertamento, nè l'inutilizzabilità dei dati acquisiti - trattandosi di effetti non previsti dall'ordinamento (in termini, Cass. civ., sez. trib., 15-04-2015, n. 75841, secondo cui "il protrarsi della presenza dei verificatori nella sede del contribuente oltre i termini previsti dallo statuto del contribuente, L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, non preclude, in assenza di una specifica norma sanzionatoria, l'utilizzo degli elementi acquisiti oltre la scadenza dei predetti termini e per l'effetto non determina l'invalidità del conseguente avviso di accertamento". Questa Corte ha altresì rilevato che la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa svolta dagli operatori del fisco presso la sede del contribuente, escludendo, quindi, dal computo quei giorni impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi (Cass. civ., sez. trib., 21-05-2014, n. 11183), sicchè non si può fare riferimento al decorso naturale del tempo, per cinque giorni lavorativi ogni settimana, ma guardare alle giornate di effettiva presenza in sede, escludendo dal computo quelle in cui la presenza siasi sostanziata in un mero accesso per prelevare o consegnare documentazione.

Il motivo è quindi infondato e va disatteso.

2. Con il secondo motivo si lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7, e art. 45, comma 2, in parametro all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

2.1 Nel particolare si afferma che la violazione della precitata norma di riferimento per il finanziamento infragruppo (all'epoca dei fatti, D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, comma 5) comporta la nullità della pattuizione di interesse distonico, per contrarietà a norma imperativa, e sostituzione automatica del saggio illegittimamente fissato con quello del tasso legale, in allora fissato del Ministero del Tesoro proprio in misura simile a quello in concreto convenuto fra controllata e controllante. Conclude che, quand'anche si dovesse ritenere nullo il tasso di interesse pattuito fra le parti, questo andrebbe sostituito con il tasso legale, peraltro assai simile a quello pattuito, piuttosto che a quello di mercato. In buona sostanza, la CTR avrebbe avvallato la violazione di legge dell'Ufficio, non applicando il meccanismo della sostituzione automatica di clausole nulle (secondo il modello dell'art. 1419 c.c.), bensì individuando e determinando il tasso nel più elevato saggio di interesse corrente sul mercato in quel momento.

3.2 La questione attiene al c.d. transfer pricing, disciplinata dal più volte citato D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 7, che, nel testo vigente all'epoca dei fatti, dispone: "I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato che direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale" - la cui

definizione è fornita dall'art. 9 TUIR - "dei beni ceduti, dei servizi-prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; ...".

Il requisito soggettivo per l'applicazione di tale regime si identifica nella circostanza che tra i due soggetti - la società estera e l'impresa residente - deve esistere un rapporto di controllo, diretto od indiretto, di cui, tuttavia, non viene fornita una definizione, ma nel caso che ci occupa tale rapporto di controllo non è in discussione.

La definizione di valore normale è contenuta nell'art. 9 del medesimo testo, ove al comma terzo si fa riferimento al prezzo praticato per analoghi beni o servizi, in regime di libera concorrenza e nel tempo e nel luogo - o in quello più prossimo - in cui i beni o servizi sono stati acquistati. Risulta corretto quindi il riferimento dell'Ufficio al prezzo di mercato e scevra dalla censura mossa la sentenza impugnata, non dovendosi chiedere all'Ufficio nessuna ulteriore prova o accertamento.

Secondo l'indirizzo che può dirsi ormai consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, in caso di operazioni infragruppo intercorse con società estere controllate o controllanti di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 76 (ora art. 110, comma 7), l'onere probatorio gravante sull'Amministrazione finanziaria si esaurisce nel fornire la prova della esistenza della operazione infragruppo e della pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore normale di mercato; il contribuente che intende contrastare la pretesa impositiva deve invece fornire la prova che il corrispettivo convenuto ovvero la mancanza di un corrispettivo per l'operazione infragruppo, corrisponde ai valori economici che il mercato attribuisce a tali operazioni. Non è invece necessario che l'Amministrazione finanziaria fornisca ulteriormente la prova che l'operazione infragruppo sia priva di una valida giustificazione economica ed abbia comportato un concreto risparmio di imposta, trattandosi di presupposti costitutivi della fattispecie generale di operazione antielusiva disciplinata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, presupposti non richiesti nel caso in cui venga contestata la violazione della regola del "valore normale" dei componenti reddituali prevista nella specifica fattispecie del transfer pricing internazionale di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 110, comma 7 (v. ex pluribus Cass. 15/12/2017, n. 30149; Cass. 15/09/2017, n. 21410; Cass. 06/09/2017, n. 20805; Cass. 30/06/2016, n. 13387; Cass. 15/04/2016, n. 7493; Cass. 18/09/2015, n. 18392), si può quindi concludere che l'applicazione dell'art. 45 TUIR - dove fa riferimento come criterio sussidiario al saggio legale per individuare il tasso degli interessi - è norma recessiva rispetto all'art. 9, stesso testo, ove il valore o costo del servizio (nella fattispecie, trattandosi di prestito, il costo è data dal saggio di interesse) dev'essere riqualificato primieramente sul prezzo normale di mercato, ovverosia sul saggio di interesse praticato mediamente nel luogo di prossimità e nel periodo di riferimento dell'operazione il cui valore si vuole ricostruire.

Il motivo è quindi infondato e va disatteso.

3. Con il terzo motivo si contesta violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 e dell'art. 111 Cost., tutti in parametro all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, lamentando la motivazione di stile, meramente apparente, con cui la CTR ha ritenuto non deducibili le spese sostenute da MF per la consulenza a C. & . Co., motivazione che si

tradurrebbe in affermazione meramente apodittica, insuscettibile di manifestare l'iter logico seguito dal giudice di merito nel giungere alla sua decisione, quindi affetta da nullità radicale.

4. Con il quarto motivo si contesta il medesimo profilo sub specie dell'omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, laddove il collegio di secondo grado non avrebbe considerato il materiale probatorio offerto dalla contribuente a sostegno dei propri assunti.

5. Con il quinto motivo, in via gradata, si propone il medesimo vizio, nella formulazione precedente della norma che contiene il parametro di riferimento.

Per la loro stretta connessione i motivi possono essere esaminati congiuntamente, guardando al terzo capoverso della parte motiva della sentenza dove, nel primo periodo, si prende posizione contro il carattere generico della sentenza della CTP che ha ridotto di 1/3 la ripresa a tassazione operata dall'Ufficio per questa voce: in questo senso, la sentenza gravata dichiara la propria adesione, per relationem, alle argomentazioni dell'ufficio; nel secondo e terzo periodo la CTR opera un'autonoma valutazione sulla documentazione offerta dalla contribuente, stigmatizzandone la carenza di certezza e determinazione al fine dell'univoca riferibilità all'anno di imposta e per giustificarne l'inerenza ai fini della deducibilità. La motivazione è quindi presente e, con ogni parametro normativo considerato, supera il limite solo entro il quale può esplicarsi il sindacato censorio di questa Corte.

I motivi terzo, quarto e quinto sono pertanto tutti infondati e debbono essere disattesi.

6. Con il sesto motivo si lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27-bis, in parametro all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione fra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., ovvero, in via gradata, omessa ed insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo del giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

6.1 Più in particolare si lamenta la ripresa a tassazione per l'omessa ritenuta alla fonte (e conseguente versamento) in misura del 27% sui dividendi corrisposti alla controllante X. s.a. con sede nel Granducato del Lussemburgo, ma ritenuta a sua volta controllata dalla G. Ltd. con sede nell'Isola di Man, per cui soggetta alla disciplina anti elusiva propria (anche) del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27-bis, ma nel testo vigente al momento dei fatti, quando la documentazione sul periodo di detenzione della partecipazione doveva essere acquisita non al momento di distribuzione degli utili, ma semplicemente detenuta fino alla scadenza del termine per gli accertamenti, ovvero fino alla conclusione degli accertamenti in essere. Si invocava, inoltre la sussistenza dei requisiti di cui alla direttiva "madre-figlia" n. 90/4357/CEE. Nel dettaglio, parte ricorrente afferma: che la documentazione di provenienza dell'Autorità del Paese sede della controllante non sia mai stata chiesta; che la dichiarazione della controllante di detenere le partecipazioni della controllata da più di un anno risulti in atti, quale circostanza pacificamente riconosciuta dal pvc e comunque resa con dichiarazione della stessa società in data di poco precedente all'accertamento; che, in ogni caso, tale dichiarazione in base alla norma vigente all'epoca dei fatti non doveva essere acquisita prima della (entro la) distribuzione degli utili, ma acquisita e conservata fino a che non fossero decorsi i termini per gli accertamenti o questi

conclusi se fossero iniziati; che era stata fornita la dichiarazione dell'amministratrice della società italiana M. di detenere il controllo della lussemburghese X., che quindi non era più riconducibile alla G. con sede nell'Isola di Man. Tali circostanze non sarebbero state valorizzate dai giudici di secondo grado, concretando vizio di motivazione e falsa applicazione della norma di riferimento.

6.2 In base alla direttiva 435/90/CEE (ripresa dalla disciplina nazionale), l'esenzione della trattenuta alla fonte dei dividendi corrisposti alla controllante straniera richiede un certificato dell'Autorità del Paese estero attestante tre requisiti, nonchè la dichiarazione della società che percepisce gli utili di detenere - da almeno un anno - una significativa partecipazione nella società che li distribuisce. Non possono essere ritenuti documentati gli affermati requisiti richiesti dalla direttiva comunitaria precitata: la prova della durevole partecipazione di X. in MF non si consolida con la semplice dichiarazione della controllante, in data di poco anteriore all'accertamento, versata in atti processuali (cfr. p. 24, terzo capoverso del ricorso), ma richiede l'esibizione di una visura camerale, del libro soci o di altra scrittura contabile -non all'uopo formata- donde si evinca la reale esistenza e portata di questo requisito.

Valga il principio per cui una dichiarazione semplice della controllante soddisfa il requisito del D.P.R. n. 300 del 1973, art. 27-bis, lett. d), per affrancare la controllata dalla ritenuta alla fonte sui dividendi che a quella intende corrispondere; ma in caso di contestazione circa l'esistenza o la data di tale dichiarazione, è onere del contribuente provare la sussistenza dei requisiti sostanziali che nella (contestata) dichiarazione erano (o dovevano essere) contenuti, secondo i consolidati principi per cui grava sul privato che rivendica un diritto al beneficio fiscale l'onere di provarne la sussistenza dei requisiti (cfr. Cass., 12 luglio 2018, n. 18401; 28 febbraio 2017, n. 5079 e precedenti ivi indicati).

Parimenti, non è sufficiente a superare la presunzione del carattere elusivo connesso ad una controllante extra UE (nel particolare, stabilita in un c.d. "paradiso fiscale") la semplice produzione nel corso del giudizio di una dichiarazione dell'amministratore di M. ove affermi di controllare lo 80% di X., rafforzando l'affermazione con la produzione di un estratto del bilancio 2005 che non può superare la visura operata dai militari presso la camera di commercio italo lussemburghese: ben doveva parte contribuente fornire analoga prova dell'intervenuto mutamento del controllo con estratto dai pubblici registri. Esente, quindi, dalle censure ascrittele la motivazione della sentenza impugnata per avere dato prevalenza al materiale probatorio di fede privilegiata, offerto dall'Ufficio piuttosto che alle scritture private contrapposte dalla difesa della contribuente.

La disposizione comunitaria più volte citata - e la disciplina italiana che la riprende - chiaramente consentono il beneficio fiscale a condizione che la controllante comunitaria non costituisca mera interposizione per dissimulare un reale controllo extra U.E., sicchè è in capo al privato, da un lato, l'onere di superare il carattere presuntivo di un'interposizione fittizia della controllante lussemburghese rispetto alla vera controllante nell'Isola di Man e, dall'altro, di dimostrare la sussistenza di tutti gli elementi costitutivi del suo buon diritto al beneficio fiscale di cui qui si tratta sicchè, in mancanza, soggiace al dovere della ritenuta d'acconto alla fonte che, ove non corrisposta in difetto di valido titolo, giustifica la ripresa a tassazione operata dagli Uffici e favorevolmente scrutinata dai giudici di merito, con applicazione del formato normativo e

dell'apparato motivo che superano positivamente i parametri di cui all'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, qui richiamato.

Il motivo è pertanto infondato e va disatteso.

7. Con il settimo motivo si contesta omesso esame di un fatto decisivo oggetto cii discussione fra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, lamentando i medesimi fatti di cui al motivo successivo.

8. Con l'ottavo motivo si lamenta omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

8.1 Più in particolare, si osserva che la sentenza della CTR abbia ritenuto tardive e incomplete le documentazioni prodotte solo nel corso del giudizio dalla ricorrente e relative alla dimostrazione dell'esportazione effettiva extra U.E. dei beni per i quali non era stata ricaricata l'Iva.

La contribuente afferma di non aver svolto produzione alcuna, in quanto per tabulas l'errore era di mero conteggio, come lo stesso Ufficio, a pag. 21 del proprio ricorso in appello (incidentale), avrebbe ammesso, riducendo il valore delle merci in esportazione dagli originari Euro 22.858,92 a Euro 10.608,00, per cui la ripresa a tassazione ai fini Iva si riduceva ad Euro 2.212.60. Contesta quindi la contribuente che non sia stata esaminata la documentazione contabile e che la motivazione sia stata resa su di un motivo non sollevato, poichè l'Ufficio avrebbe contestato non tanto l'inutilizzabilità della documentazione tardivamente prodotta, quanto piuttosto la genericità della motivazione della CTP per l'annullamento integrale della ripresa a tassazione.

8.2. Il motivo non coglie la ratio decidendi della sentenza ove si afferma non risultare provata l'esportazione della merce, al di là della rettifica del calcolo sulla sua quantità, operata direttamente dell'Ufficio. Per l'effetto devolutivo dell'appello, infatti, il sindacato permane sul fondamento della pretesa tributaria (esportazione non provata) e si riduce solo il valore (quantità) della merce in contestazione. Sicchè, laddove la sentenza di primo grado aveva annullato in toto la pretesa impositiva, apprezzando diversamente le medesime risultanze probatorie, la sentenza di secondo grado ha ritenuto non provata l'effettiva esportazione, confermando la ripresa a tassazione, nella misura rivista dall'Ufficio.

Il motivo è quindi inammissibile.

9. Con il nono motivo di ricorso si lamenta omissione di pronuncia in parametro all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, ove nel particolare si espone che il 30 dicembre 2003 MF ha ceduto a K. s.r.l. per il corrispettivo di Euro 50.000,00 una quantità di materiale tecnologico ritenuto obsoleto ed in deposito presso lo stabilimento M.F. di (---), per poi riacquistarne nel 2005 una parte, pagando a K. s.r.l. Euro 256.963,63. L'operazione era stata ritenuta fittizia dall'Ufficio ed aveva formato capo di sentenza di primo grado, gravata dalla contribuente che ne lamentava la genericità della motivazione a fronte della cospicua documentazione offerta in atti a sostegno dei propri assunti. Tali doglianze sarebbero state esposte a pag. 32-36 dell'appello della contribuente, ma nella sentenza qui gravata non si trova traccia di disposizione sul punto, concretando così il lamentato vizio di omissione di pronuncia.

9.1. La doglianza non supera il vaglio dell'autosufficienza. Il motivo d'appello del quale si lamenta l'omesso esame non risulta infatti compiutamente riportato nella sua integralità nel ricorso, sì da consentire alla Corte di verificare che le questioni sottoposte non siano nuove e di valutare la fondatezza dei motivi stessi senza dover procedere all'esame dei fascicoli d'ufficio o di parte (v. Cass. n. 17049/2015; n. 29368/2017).

10. Occorre esaminare ora l'istanza proposta dal privato in ordine allo ius superveniens in tema di sanzioni per omesso versamento di ritenuta alla fonte di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, novellato al proposito dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15, comma 1, lett. p), espungendo il riferimento all'applicazione delle disposizioni di cui allo stesso D.Lgs. n. 417 del 1997, art. 13, per cui non è più sanzionabile per omesso versamento il caso di accertamento di ritenute non dichiarate e non operate.

Anche nel sistema tributario, l'apparato sanzionatorio è retto dal principio di legalità, di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, ove contiene il principio del favor rei, per cui non è più sanzionabile il comportamento che in base a legge posteriore sia diventato non punibile. Donde ne consegue la necessità di rimettere il giudizio avanti la CTR per la valutazione di questo profilo (cf. Cass. n. 31062/2018).

In definitiva, il ricorso è infondato e dev'essere rigettato nei limiti di cui in motivazione con cassazione della sentenza impugnata e rinvio, limitatamente ai profili di ius superveniens in materia di sanzioni per l'omissione del versamento di ritenute alla fonte.

P.Q.M.

Decidendo il ricorso, respinge i motivi e, in applicazione dello ius superveniens dedotto in memoria, cassa e rinvia alla CTR per la Lombardia, in diversa composizione, per verificarne i presupposti soggettivi, demandando anche la definizione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 29 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 29 gennaio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza