Sentenza del 21/05/2020 n. 9388 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di un processo verbale di constatazione, l'Agenzia delle entrate notificò alla I. s.p.a. un avviso di accertamento con il quale, rettificando la dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2003 presentata dalla società, disconobbe la deducibilità di costi derivanti da operazioni di acquisto di «materiali vari» (così la sentenza impugnata) intercorse con la T.S.A. Succursale de Genève *(hinc:* «T.S.A.») - impresa domiciliata fiscalmente in Svizzera, Stato o territorio non appartenente all'Unione europea avente regime fiscale privilegiato (cosiddetti Paesi *black-list)* - liquidando le conseguenti maggiori IRPEG e IRAP, oltre a interessi, e irrogando le relative sanzioni.

Secondo la sentenza impugnata, la deducibilità dei costi era stata disconosciuta dall'Agenzia delle entrate per la duplice ragione che la società contribuente non aveva fornito la prova che le operazioni poste in essere rispondevano a un effettivo interesse economico e non aveva indicato separatamente nella dichiarazione i relativi ammontari dedotti.

2. L'avviso di accertamento fu impugnato davanti alla Commissione tributaria provinciale di Bergamo *(hinc* anche: «CTP»), che rigettò il ricorso della contribuente.

3. Avverso tale pronuncia, la I. s.p.a. propose appello alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia *(hinc* anche: «CTR»), che lo accolse, con la motivazione che «[l]a società ricorrente ha prodotto ampia documentazione a comprova dell'interesse economico delle operazioni con una serie di dettagli tecnici che per la loro intrinseca natura possono anche ritenersi di non facile lettura adempiendo nei limiti del possibile all'onere probatorio, mentre l'ufficio si è limitato ad una generica affermazione della non idoneità probatoria della documentazione prodotta. Anche la mancata separata indicazione di componenti negativi che può ritenersi violazione meramente formale».

4. Avverso tale sentenza della CTR depositata in segreteria il 26 marzo 2012 e notificata l'11 aprile 2012 ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, che affida il proprio ricorso, notificato il 26 giugno 2012, a sei motivi.

5. La I. s.p.a. resiste con controricorso, notificato il 13 luglio 2012.

6. Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 10 febbraio 2020, nella quale il Procuratore generale ha concluso come indicato in epigrafe.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 76 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (nel testo anteriore alle modificazioni apportate a tale decreto dall'art. 1 del d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344) e dell'art. 1, commi 301, 302 e 303 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, per avere la CTR erroneamente ritenuto che, nel periodo d'imposta 2003, i costi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in Stati non appartenenti all'Unione europea aventi regime fiscale privilegiato potessero essere dedotti pur in mancanza della separata indicazione degli stessi nella dichiarazione dei redditi.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 57 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in quanto, premesso che, nel ricorso introduttivo, con riguardo alle sanzioni, la società contribuente aveva chiesto la sostituzione di quella per infedele dichiarazione, irrogata con l'avviso di accertamento impugnato, con quella di cui all'art. 8, comma *3-bis,* del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, la CTR ha accolto la domanda nuova, proposta dalla stessa società nel ricorso in appello, di annullamento integrale dell'avviso di accertamento anche nella parte relativa all'irrogazione delle sanzioni.

3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 303, della legge n. 296 del 2006 e dell'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, per avere la CTR erroneamente affermato che al contribuente che, nel periodo d'imposta 2003, abbia dedotto costi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in Stati non appartenenti all'Unione europea aventi regime fiscale privilegiato senza averli indicati separatamente nella dichiarazione, fornendo la prova che tali operazioni rispondono a un effettivo interesse economico e hanno avuto concreta esecuzione, non debba essere applicata la sanzione amministrativa prevista dall'art. 1, comma 303, della legge n. 296 del 2006 per l'asserito carattere «meramente formale» della violazione.

4. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., «motivazione omessa o insufficiente su fatto decisivo della controversia», per avere la CTR affermato in modo del tutto anapodittico che la violazione dell'omessa separata indicazione dei costi *de quibus* nella dichiarazione dei redditi non lede interessi erariali di carattere sostanziale (fatto decisivo, poiché da esso dipendeva l'applicabilità o no della sanzione), sicché aveva carattere «meramente formale».

5. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., «motivazione omessa od insufficiente su[I] fatto decisivo della controversia» della dimostrazione, da parte della contribuente, che le operazioni poste in essere rispondevano a un suo effettivo interesse economico (fatto decisivo poiché da esso dipendeva l'individuazione della sanzione applicabile e ancorché erroneamente la deducibilità o no dei costi), in quanto la CTR, nel motivare sul punto: a) afferma l'avvenuta dimostrazione del suddetto interesse «ma non dice quale esso sia e non lo descrive»; b) afferma l'esistenza di «ampia documentazione» probatoria «ma non dice quale essa in concreto sia, [...] quali dati concreti da essa si traggano e

perché essi dimostrerebbero il suddetto interesse»; c) afferma «apoditticamente e travisatamente» che l'ufficio si era limitato a «una generica affermazione della non idoneità probatoria della documentazione prodotta», così omettendo di considerare che lo stesso ufficio aveva in proposito invece dedotto che: c.1) mancava la prova che le merci corrispondessero a quelle fornite dall'impresa domiciliata nel Paese *black-list;* c.2) la contribuente aveva fatto una comparazione tra i prezzi corrisposti a quest'ultima e quelli del mercato italiano, laddove tale comparazione andava operata con i prezzi del mercato di tutti i Paesi non *black-list;* c.3) non era possibile comprendere come si fosse giunti a determinare il prezzo di alcuni prodotti sul mercato italiano.

6. Con il sesto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 76 del d.P.R. n. 917 del 1986, dell'art. 1, commi 301, 302 e 303 della legge n. 296 del 2006 e dell'art. 2697 cod. civ., «[s]e [...] mai si dovesse ritenere che la CTR ritenga che - ove un contribuente abbia prodotto in giudizio documentazione per comprovare che operazioni di acquisto da lui compiute in paesi *blacklist* rispondono ad un suo interesse economico, la circostanza che l'ufficio erariale abbia genericamente contestato l'idoneità della documentazione suddetta a fornire la prova di cui sopra, valga ad esonerare il giudice dall'esame della idoneità della documentazione a comprovare il suddetto interesse».

7. Preliminarmente, deve essere esaminata l'eccezione di inammissibilità del primo motivo sollevata dalla I. s.p.a. nel controricorso sull'assunto dell'estraneità al *thema decidendum* della questione dell'omessa separata indicazione dei costi nella dichiarazione dei redditi.

L'eccezione non è fondata, atteso che, contrariamente a quanto sostenuto dalla controricorrente, la CTR ha espressamente affermato che la deducibilità dei costi era stata disconosciuta «sotto un duplice profilo», e che uno di tali profili era «la mancata indicazione di detti costi separatamente».

L'omessa trascrizione del testo integrale dell'avviso di accertamento non consente, peraltro, di ritenere assolto il principio di autosufficienza, applicabile, ai sensi degli artt. 370, secondo comma, e 366, primo comma, n. 3) e n. 4), cod. proc. civ., anche al controricorso, diretto, nella parte che qui rileva, a dimostrare che la suddetta questione non apparteneva all'originario *thema decidendum.*

8. Il primo motivo non è fondato.

Secondo il più recente e ormai consolidato orientamento di questa Corte (Cass., 10/06/2016, n. 11933, 28/02/2017, n. 5085, 24/07/2018, n. 19561, 30/10/2018, n. 27613), a decorrere dal 1° gennaio 2007, data di entrata in vigore della legge n. 296 del 2006 (art. 1, comma 1364), i commi 301 e 302 dell'art. 1 di tale legge - il primo, modificando il comma 11 dell'art. 110 del d.P.R. n. 917 del 1986 e il secondo aggiungendo il comma *3-bis* all'art. 8 del d.lgs. n. 471 del 1997 - hanno mutato la disciplina della (in)deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea ed aventi regimi fiscali privilegiati, «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, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000» (sanzione prevista dal "nuovo" comma *3-bis* dell'art. 8 del d.lgs. n. 471 del 1997).

Con riguardo alla disciplina transitoria - che viene qui specificamente in rilievo - le stesse pronunce hanno chiarito che, ai sensi del comma 303 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, anche le violazioni dell'obbligo di separata indicazione nella dichiarazione dei costi in questione «non comportano, di per se stesse, l'applicazione del regime di assoluta indeducibilità dei costi medesimi (e di connessa sanzionabilità *ex* art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 471/1997), in quanto degradate a violazioni di carattere formale, soggette alla sanzione proporzionale suddetta [cioè a quella del comma 3-bis dell'art. 8 del d.lgs. n. 471 del 1997], alla quale (solo per le situazioni di regime transitorio e, dunque, già assoggettate al rigoroso regime d'indeducibilità) si cumula, in forza dell'ultima parte del comma 303 cit., la sanzione prevista dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 471/1997 (che, per i vizi formali della dichiarazione, prevede la sanzione amministrativa da euro 258 a euro 2065)» (così, in particolare, Cass., n. 11933 del 2016, n. 5085 del 2017 e n. 27613 del 2018).

Si è al contempo escluso che tale lettura dei commi 301, 302 e 303 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 - che è apparsa l'unica idonea a garantirne la tenuta sul piano della razionalità - possa violare il principio di legalità, atteso che, sotto il profilo sanzionatorio e degli effetti che ne conseguono, la disciplina introdotta dalle suddette sopravvenute disposizioni è, nel suo complesso, certamente meno gravosa, per il contribuente, rispetto a quella previgente.

Dai principi esposti, discende pertanto che la CTR non ha commesso alcun *error in iudicando* nel ritenere che la violazione dell'obbligo di separata indicazione, nella dichiarazione per il periodo d'imposta 2003, dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in Paesi *black-list* non comportava, di per sé, l'assoluta indeducibilità degli stessi.

9. Il secondo motivo è fondato.

Nel rispetto del principio di autosufficienza, l'Agenzia delle entrate ha trascritto nel ricorso le conclusioni sia del ricorso introduttivo (nelle quali la I. s.p.a. chiese alla CTP «l'annullamento parziale dell'avviso di accertamento impugnato con riferimento all'intero importo delle maggiori imposte richieste per l'effetto della contestata deducibilità dei costi sostenuti per acquisti effettuati dalla società T.S.A. LLC e la riduzione delle sanzioni con applicazione della disposizione contenuta nell'art. 8 comma 3 bis del D.Lgs. 471/97») sia del ricorso in appello (nelle quali la stessa I. s.p.a. chiese alla CTR di «disporre, in riforma della sentenza impugnata, l'annullamento dell'avviso di accertamento 2008 con condanna dell'Amministrazione finanziaria al rimborso delle somme versate nelle more del giudizio (oltre agli interessi di legge)».

Dalla lettura delle riportate conclusioni dei due atti processuali, risulta dunque evidente che la contribuente, chiedendo, con il ricorso in appello, l'integrale annullamento dell'avviso di accertamento - compresa, quindi, la parte relativa all'irrogazione delle sanzioni - ha mutato la domanda inizialmente formulata riguardo alle stesse sanzioni nel ricorso introduttivo, con il

quale aveva invece chiesto la mera «riduzione delle sanzioni», con l'applicazione di quella prevista dal comma *3-bis* dell'art. 8 del d.lgs. n. 471 del 1997.

Tale mutamento, costituendo un ampliamento del *petitum* fatto originariamente valere in primo grado, integra una domanda nuova, non proponibile in appello e che, essendo stata, invece, proposta, avrebbe dovuto essere dichiarata inammissibile d'ufficio dalla CTR, ai sensi dell'art. 57, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Poiché la stessa CTR, accogliendo integralmente l'appello della I. s.p.a., ha invece pronunciato su detta domanda nuova, la sentenza impugnata deve ritenersi, in tale parte, nulla per violazione dell'art. 57, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992.

10. Deve ora essere esaminata l'eccezione di inammissibilità del terzo motivo sollevata dalla I. s.p.a. sull'assunto che esso si incentra su un'affermazione della CTR, quella del carattere «meramente formale» della violazione di cui all'art. 1, comma 303, della legge n. 296 del 2006, «del tutto ultronea e non rilevante della sentenza», atteso che, data l'estraneità al *thema decidendum* della questione dell'omessa separata indicazione dei costi nella dichiarazione dei redditi, l'applicabilità di detta disposizione sanzionatoria non era «mai [...] stata valutata».

L'eccezione non è fondata, atteso che, come si è visto al punto 7, contrariamente a quanto sostenuto dalla controricorrente, la questione dell'omessa separata indicazione dei costi nella dichiarazione dei redditi - e, conseguentemente, dell'applicabilità della sanzione prevista per tale omissione dall'art. 1, comma 303, della legge n. 296 del 2006 - faceva parte del *thema decidendum* del giudizio.

11. Il terzo motivo è fondato.

Infatti, a prescindere dal carattere formale o no della violazione dell'obbligo di separata indicazione nella dichiarazione dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in Paesi *black-list, è* la stessa legge - con la speciale disposizione del comma 303 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 - a prevedere che il contribuente che violi tale obbligo sia sanzionato.

In particolare, come si è visto al punto 8, questa Corte ha ormai chiarito che alle violazioni dello stesso obbligo commesse fino al 31 dicembre 2006 si applica, ai sensi della disciplina transitoria di cui al suddetto comma 303, sia la sanzione amministrativa proporzionale pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati, con un minimo di euro 500,00 e un massimo di euro 50.000,00 (primo periodo del comma 303, che richiama il precedente comma 302), sia la sanzione amministrativa da euro 258,23 a euro 2.065,83 prevista dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 (secondo periodo del comma 303, secondo cui «[r]esta ferma [...] l'applicazione della sanzione di cui all'art. 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471»).

Tale trattamento sanzionatorio, peraltro, si applica, come previsto dallo stesso comma 303, «sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'art. 110, comma 11, primo periodo, del [...] testo unico delle imposte sui redditi», cioè la prova delle condizioni sostanziali di deducibilità

dei costi «che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva» ovvero «che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico».

Per evidenti ragioni logiche, lo stesso trattamento deve ritenersi applicabile anche nei casi in cui l'esistenza di tali condizioni sostanziali di deducibilità dei costi non fosse stata contestata dall'amministrazione finanziaria che - come era possibile nel regime anteriore all'entrata in vigore della legge n. 296 del 2006 (nel quale l'indicazione separata nella dichiarazione costituiva una condizione della deducibilità) - avesse negato la stessa contestando esclusivamente la violazione di quest'obbligo di carattere formale.

Qualora, invece, essendo stata contestata dall'amministrazione finanziaria l'esistenza delle menzionate condizioni sostanziali di deducibilità dei costi, il contribuente non abbia fornito la prova dell'esistenza delle stesse - sicché risulta integrata un'ipotesi di indebita deduzione dall'imponibile - trova applicazione la sanzione per "infedele dichiarazione" prevista dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997.

In conclusione, la CTR ha violato i principi esposti atteso che, conformemente a quanto da essa ritenuto, il contribuente che, nel periodo d'imposta 2003, abbia dedotto costi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in Paesi *black-list* senza averli indicati separatamente nella dichiarazione, fornendo la prova dell'esistenza delle condizioni sostanziali di deducibilità di tali costi, non va esente da sanzioni, ma, ai sensi della disciplina transitoria di cui al comma 303 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, è sanzionato sia con la sanzione amministrativa proporzionale prevista dal comma 302 dello stesso articolo sia con la sanzione amministrativa di cui all'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997.

12. Il quarto motivo è assorbito dall'accoglimento del terzo motivo.

13. Il quinto motivo è fondato.

Tale motivo si sostanzia nella denuncia del carattere meramente apparente della motivazione della sentenza impugnata riguardo alla prova - che sarebbe stata fornita dalla società contribuente - che le operazioni poste in essere rispondevano a un suo effettivo interesse economico.

In proposito, va ribadito il principio che si ha motivazione apparente quando la motivazione, «benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture» (Cass., Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232, Rv. 641526-01, Cass., 23 maggio 2019, n. 13977, Rv. 654145-01).

L'impugnata sentenza della CTR - la cui motivazione, come si è visto, si esaurisce nelle affermazioni che «[ha società ricorrente ha prodotto ampia documentazione a comprova dell'interesse economico delle operazioni con una serie di dettagli tecnici che per la loro intrinseca natura possono anche ritenersi di non facile lettura adempiendo nei limiti del possibile all'onere probatorio, mentre l'ufficio si è limitato ad una generica affermazione della

non idoneità probatoria della documentazione prodotta» - rientra in modo paradigmatico in tale grave anomalia argomentativa, concretizzando, perciò, un caso di motivazione apparente.

Le suddette affermazioni, infatti, non estrinsecano il ragionamento che ha indotto il giudice di appello al convincimento che la società contribuente aveva fornito la prova che le operazioni poste in essere rispondevano a un suo effettivo interesse economico, atteso che esse, da un lato, neppure indicano in cosa tale interesse consistesse, dall'altro, si riferiscono alla documentazione prodotta dalla società in modo complessivo e del tutto generico («ampia documentazione»), affermandone in modo assertivo la valenza probatoria (nel senso dell'apparenza della motivazione «meramente assertiva o riferita complessivamente alle produzioni in atti», Cass., 30/05/2019, n. 14762).

Inoltre la CTR, nell'asserire che l'Ufficio si era «limitato ad una generica affermazione della non idoneità probatoria della documentazione prodotta», trascura di considerare le specifiche contestazioni che erano state invece avanzate al riguardo dallo stesso Ufficio - che, nel rispetto del principio di autosufficienza, ha provveduto a trascriverle nel ricorso - con riferimento, in particolare, alla corrispondenza delle merci con quelle fornite dalla T.S.A., alla mancata comparazione con i prezzi del mercato di Paesi *black-list* diversi dall'Italia e all'impossibilità di comprendere come fosse stato determinato il prezzo di alcuni prodotti sul mercato italiano.

14. Il sesto motivo è inammissibile.

Esso muove dall'ipotesi («[s]e poi mai si dovesse ritenere») che la CTR possa avere reputato che la genericità della contestazione dell'Ufficio circa l'idoneità della prova fornita dal contribuente in ordine all'esistenza delle condizioni sostanziali di deducibilità dei costi (nella specie, della condizione che le operazioni poste in essere rispondevano a un effettivo interesse economico) esoneri il giudice dalla necessità di valutare detta idoneità della prova.

La sentenza impugnata non esprime, tuttavia, tale tesi, come risulta dal fatto che la sua motivazione prende le mosse proprio dalla valutazione della documentazione prodotta dalla I. s.p.a., asserendo che, a mezzo di essa, la contribuente ha «adempi[uto] all'onere probatorio». Il riferimento, operato dalla stessa sentenza, alla genericità della contestazione dell'Ufficio va dunque evidentemente inteso in connessione con tale previa valutazione della prova fornita dalla contribuente.

Pertanto, contrariamente a quanto ipotizzato con il motivo in esame, la CTR non ha reputato che la genericità della contestazione dell'Ufficio circa l'idoneità della prova fornita dalla contribuente in ordine all'esistenza delle condizioni sostanziali di deducibilità dei costi la esonerasse dalla necessità di valutare tale prova.

Da ciò l'inammissibilità del motivo, in quanto rivolto avverso una *ratio decidendi* che è in realtà estranea alla sentenza impugnata.

15. In conclusione, il primo motivo deve essere rigettato, il secondo, il terzo e il quinto motivo devono essere accolti, il quarto motivo deve essere assorbito e il sesto motivo deve essere dichiarato inammissibile. La sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi

accolti e la causa deve essere rinviata alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, in diversa composizione, affinché riesamini la vicenda processuale e provveda, altresì, a regolare le spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

rigetta il primo motivo; accoglie il secondo, il terzo e il quinto motivo, assorbito il quarto; dichiara inammissibile il sesto motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 10/02/2020.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza