Sentenza del 26/01/2021 n. 1559 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

All'esito di verifica contabile eseguita nei confronti della s.r.l. (---), l'Agenzia delle Entrate, ritenuta' la indeducibilita' dei costi esposti per acquisti da fornitori aventi sede in Stati compresi nella lista dei paesi a fiscalita' privilegiata (c.d. black list), emetteva avviso di accertamento con cui determinava per l'anno d'imposta 2004 un maggior reddito d'impresa e un maggior volume di affari della predetta societa' e, per l'effetto, recuperava a tassazione le imposte (IRPEG e IRAP) non corrisposte, maggiorate di sanzioni ed interessi.

L'impugnativa giurisdizionale del contribuente, disattesa in prime cure, e' stata accolta, a seguito di gravame, dalla Commissione Tributaria Regionale di Venezia - Mestre con sentenza n. 103/29/11 pronunciata il giorno 27 luglio 2011.

Per quanto ancora d'interesse, il giudice d'appello, premesso che la documentazione prodotta dal ricorrente costituiva "valida prova" dell'effettivita' delle operazioni commerciali poste in essere con i fornitori esteri, ha ritenuto che "le medesime operazioni hanno anche risposto ad un interesse economico della societa', attesa la dimostrata convenienza economica delle stesse, quale emerge dai risultati di bilancio, sufficientemente indicativi della scelta gestionale approntata dalla societa'".

Ricorre per cassazione, articolando due motivi, l'Agenzia delle Entrate; resiste, con controricorso, la s.r.l. (---).

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo mezzo di gravame, proposto ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Amministrazione finanziaria ricorrente lamenta l'errore di diritto in cui e' incorsa la C.T.R. per avere, in violazione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 110, ritenuto che "l'effettivo interesse economico" - presupposto necessario per la deducibilita' dei costi derivanti da operazioni con soggetti domiciliati nei paesi della c.d. black list - possa essere desunto e dimostrato "da generali dati di bilancio, qual e' il complesso degli utili della societa', anziche' dalle specifiche caratteristiche di ogni operazione compiuta con la societa' estera".

Con il secondo motivo, l'Ufficio impugnante lamenta insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio ex articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Piu' specificamente, rileva il carattere "del tutto assertivo" della valutazione probatoria compiuta dalla C.T.R. in ordine ai "certificati esteri" allegati dal contribuente e la "oscurita'" della ragione per cui i (non meglio precisati) risultati di bilancio sarebbero idonei "a dimostrare l'interesse e la convenienza economica al/del compimento delle operazioni".

2. Le doglianze - da esaminarsi congiuntamente siccome avvinte da intrinseca connessione - sono fondate.

La disciplina ratione temporis applicabile alla fattispecie va individuata nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 110, commi 10 e 11 (come novellato dal Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344) vigenti alla data del 1 gennaio 2004, i quali, rispettivamente, prevedevano che "Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stato o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati (...) individuati, con Decreto Ministeriale finanze" e che "le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attivita' commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione".

Le disposizioni trascritte, vigenti all'epoca dei fatti, sancivano dunque una presunzione relativa di indeducibilita' dei costi generati da operazioni con soggetti allocati nei paesi a fiscalita' privilegiata, superabile, ad onere del contribuente, previa dimostrazione di almeno uno dei seguenti requisiti, tra loro alternativamente concorrenti: lo svolgimento di un'attivita' commerciale effettiva da parte del fornitore estero (cioe' a dire l'esercizio di un'attivita' connotata da idonea struttura organizzativa); la sussistenza di un effettivo interesse economico sotteso alla eseguita operazione.

Come ha avuto modo di specificare questa Corte, la seconda esimente, teste' trascritta, postula una valutazione sulla "bonta' del risultato imprenditoriale conseguito, sicche' occorre tenere conto di tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano il caso concreto, attribuendo rilevanza alle condizioni complessive dell'operazione e tenendo conto del prezzo stabilito negozialmente, della presenza di costi accessori della fornitura, dei tempi di consegna, dell'esistenza di vincoli contrattuali che inducono ad effettuare la transazione con il fornitore inserito nella black list o comunque che renderebbero eccessivamente onerosa la transazione con altro fornitore" (cosi', da ultimo, Cass. 22/02/2019, n. 5264).

Appare pertanto palese l'errore di diritto in cui e' incorsa la sentenza gravata, nella quale e' del tutto mancante un apprezzamento compiuto alla stregua dei precisati parametri di orientamento, per l'effetto, all'evidenza, rimasti inosservati.

La motivazione addotta a suffragio della dichiarata illegittimita' dell'accertamento (motivazione da apprezzare, nella sua conformita' a diritto, secondo il paradigma costituito dall'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella versione anteriore alle modifiche apportate dal Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, articolo 54, convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, risalendo la pubblicazione della sentenza de qua al luglio 2011) risulta gravemente carente e lacunosa.

Essa, infatti, non esplicita ne' quali siano i "risultati di bilancio" posti a fondamento del convincimento ne' per quale specifica ragione gli stessi dimostrino la convenienza economica delle operazioni.

3. Accolto il ricorso, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale di Venezia, in diversa composizione, cui e' demandata anche la regolamentazione delle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza