# Sentenza del 13/07/2021 n. 19869 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. A seguito di un processo verbale di constatazione, l'Agenzia delle entrate notificò a G. Partners s.r.l. - società che svolgeva attività di trading di cereali, consistente, in particolare, nella vendita con consegna futura di tale materia prima alle industrie e nel successivo reperimento e acquisto di essa, tramite mediatori professionali, nei luoghi di produzione, con trasporto al luogo di consegna - un avviso di accertamento con il quale, rettificando la dichiarazione dei redditi presentata per il periodo d'imposta 2003, disconobbe la deducibilità di costi (per Euro 192.481.030,99) derivanti da operazioni di acquisto di beni e di servizi intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in Stati aventi regimi fiscali privilegiati (cosiddetti black-list), liquidando le conseguenti maggiori IRPEG e IRAP, oltre a interessi, e irrogando le correlative sanzioni.

2. L'avviso di accertamento fu impugnato davanti alla Commissione tributaria provinciale di Roma (hinc anche: "CTP"), che accolse il ricorso della contribuente, "ritenendo che le operazioni commerciali avevano avuto concreta esecuzione e che sussistesse l'effettivo interesse economico a dedurre i costi" (così la sentenza impugnata).

3. Avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate propose appello alla Commissione tributaria regionale del Lazio (hinc anche: "CTR") e G. Partners s.r.l. propose appello incidentale condizionato.

La CTR accolse l'appello principale e rigettò l'appello incidentale affermando che: "(q)uesta Commissione, sulla base degli atti contenuti nel fascicolo di causa, si è potuta formare il convincimento che la società non ha fornito prove sufficienti a dimostrare la sussistenza e l'osservanza dei requisiti richiesti dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, comma 7 ter.

In particolare, la società non ha fornito elementi concreti sul tipo di attività economica commerciale svolta dai soggetti esteri nei territori a fiscalità privilegiata, nè l'effettivo interesse economico a intrattenere operazioni commerciali con tali soggetti. In particolare non ha fornito prove convincenti che il proprio reddito sarebbe stato realizzato in maniera inferiore se si fosse rivolta, per le sue operazioni commerciali, a fornitori nazionali o esteri "non black list", ad esempio indicando tempi di consegna più brevi o costi di trasporto inferiori o qualità superiore per i prodotti provenienti dai paesi "black list".

La mancanza di idonea documentazione non ha permesso all'Ufficio di effettuare i necessari controlli e non permette a questo Giudice di svolgere le opportune verifiche, con la conseguenza che l'appello incidentale della società deve essere respinto.

Infine, a riprova della correttezza dell'operato dell'Ufficio, deve osservarsi che, ove è stato possibile, essendo stata prodotta una documentazione valida e sufficiente, l'Ufficio ha riconosciuto la deducibilità dei costi esposti dalla società contribuente.

Per le considerazioni suesposte, va respinto l'appello della Grain Partners e va accolto l'appello dell'Ufficio, con conseguente riforma della sentenza della Commissione provinciale (...).

P.Q.M.:

(...) "Respinge l'appello incidentale del contribuente. Accoglie l'appello dell'Ufficio, come in motivazione (...)".

4. Avverso tale sentenza della CTR - depositata in segreteria 21 giugno 2011 - ricorre per cassazione G. Partners s.r.l. in liquidazione, che affida il proprio ricorso a dieci motivi.

5. L'Agenzia dele entrate si è costituita al solo fine dell'eventuale partecipazione alla discussione orale.

6. Il Procuratore generale ha depositato conclusioni motivate, con le quali ha chiesto il rigetto del ricorso.

7. G. Partners s.r.l. ha depositato una memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione o falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 76 (in particolare, dei commi 7-bis e 7-ter di tale articolo) (nel testo anteriore alle modificazioni apportate a tale decreto dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, art. 1) e dell'art. 12 preleggi, per avere la CTR - la quale non negò la concreta esecuzione delle operazioni, già ritenuta dalla CTP - reputato che, ai fini della sussistenza del requisito che le operazioni poste in essere "rispondono ad un effettivo interesse economico", il contribuente dovesse provare "che il proprio reddito sarebbe stato realizzato in maniera inferiore se si fosse rivolta, per le sue operazioni commerciali, a fornitori nazionali o esteri "non black list"", atteso che del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, il comma 7-ter "si limita ad imporre al contribuente l'onere di provare che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico", il quale "non deve essere valutato a posteriori, bensì semplicemente quale elemento che ha determinato il processo volitivo del soggetto, indipendentemente dal risultato ottenuto", tenuto conto delle "modalità operative dell'azienda" (le quali erano tali per cui: "la velocità degli scambi e le difficoltà di operare in un mercato globale, non avrebbero consentito all'impresa di sindacare volta per volta le quotazioni dei mediatori"; "la scelta del paese di provenienza è (...) dettata dalla situazione contingente di disponibilità e di possibilità di raccolta e trasporto via nave"; "(l)'attività di impresa, da cui il trader spera di ricavare un utile, non consiste tanto nel trovare, in un dato momento, il prodotto al miglior prezzo, ma piuttosto nella capacità di prevedere le fluttuazioni del mercato che possano rendere un utile dato dal differenziale (spread) tra il prezzo dei contratti option o futures ed il prezzo del mercato del "fisico"").

2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), "(d)ifetto di motivazione" circa il fatto - controverso, in quanto dedotto nel ricorso introduttivo, e decisivo per il giudizio in ordine alla sussistenza del requisito che le operazioni poste in essere "rispondono ad un effettivo interesse "economico" - che l'acquisto dei cereali era operato da mediatori professionali, con "insindacabilità della provenienza del "fisico" reperito" dagli stessi.

3. Con il terzo motivo, la ricorrente, premesso che aveva proposto appello incidentale condizionato avverso il capo della sentenza della CTP che aveva ritenuto "non del tutto provato lo svolgimento dell'attività commerciale effettiva da parte dei fornitori esteri", denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 dello stesso codice, per "(l)'assoluta mancanza di esame degli argomenti sui quali si fondava l'appello incidentale" - essendo esso stato rigettato con la mera, anapodittica, affermazione che "la società non ha fornito elementi concreti sul tipo di attività economica commerciale svolta dai soggetti esteri nei territori a fiscalità privilegiata" - nonchè per "il riferimento nel dispositivo alla motivazione della sentenza solo per l'accoglimento dell'appello principale e non anche per la reiezione dell'appello incidentale".

4. Con il quarto motivo, la ricorrente - premesso che aveva proposto appello incidentale condizionato anche con riguardo all'inapplicabilità, a norma del D.M. Economia e delle Finanze 23 gennaio 2002, art. 3, comma 1, nn. 13) e 14), delle disposizioni in materia di operazioni con imprese domiciliate in Stati aventi regimi fiscali privilegiati alle operazioni intercorse con i propri fornitori domiciliati in Svizzera e in Uruguay - denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in quanto "(a)nche in questo caso manca del tutto l'esame dell'argomento sul quale si fondava l'appello incidentale".

5. Con il quinto motivo (erroneamente indicato nel ricorso con il numero cardinale "6"), la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), "(d)ifetto di motivazione", per avere la CTR affermato anapoditticamente che "la società non ha fornito elementi concreti sul tipo di attività economica commerciale sulla dai soggetti esteri nei territori a fiscalità privilegiata", "omette(ndo) di spiegare perchè la documentazione prodotta in giudizio da parte ricorrente non avrebbe efficacia probatoria", in particolare, ai fini della prova che "tutte le società estere che hanno venduto cereali, fornito la nave o il bunker per il relativo trasporto, prestato servizio di intermediazione o assistenza legale in arbitrati internazionali, sono soggetti che svolgono prevalentemente e professionalmente l'attività prestata a favore della ricorrente".

6. Con il sesto motivo (erroneamente indicato nel ricorso - che è anche privo dei numeri di pagina - con il numero cardinale "1"), la ricorrente - per l'"ipotesi non creduta in cui si dovesse ritenere che la motivazione della sentenza impugnata sia sufficiente (sia per disattendere le risultanze documentali, sia per assolvere all'obbligo di corrispondenza tra chiesto e pronunciato)" - denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione del D.M. 23 gennaio 2002, atteso che: a) i fornitori domiciliati a (---) rientravano nell'esclusione prevista dall'art. 2, comma 1, n. 4) del decreto; b) i fornitori domiciliati in Svizzera non rientravano tra quelli di cui all'art. 3, comma 1, n. 13) del decreto; c) i fornitori domiciliati in Uruguay non rientravano tra quelli di cui all'art. 3, comma 1, n. 14) del decreto.

7. Con il settimo motivo (erroneamente indicato nel ricorso, anch'esso, con il numero cardinale "1"), la ricorrente - "(p)er mero scrupolo difensivo (..) laddove si dovesse ritenere che la CTR abbia negato l'efficacia probatoria dei documenti, con sufficiente motivazione in ordine alla loro rilevanza" - denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, comma 7-ter, e la falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7 "dello Statuto del Contribuente", dell'art. 6, par. 1, della CEDU, e dell'art. 116 c.p.c., "per falsa applicazione dei criteri di valutazione delle prove, tenuto conto delle finalità previste dall'art. 76 T.U.I.R. e dei principi contenuti nelle norme sul processo tributario, nello Statuto del Contribuente, nella Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e nel codice di procedura civile".

8. Con l'ottavo motivo (erroneamente indicato nel ricorso con il numero cardinale "2"), la ricorrente - "per scrupolo difensivo (...) laddove si dovesse ritenere che la CTR abbia negato l'efficacia probatoria dei documenti ritenendo che essi, in quanto fotocopie o riproduzioni meccaniche, non abbiano efficacia probatoria" - denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione dell'art. 2712 c.c., in quanto "la conformità all'originale, dei documenti prodotti in copia, non è stata contestata nella prima difesa della Agenzia delle Entrate convenuta".

9. Con il nono motivo (erroneamente indicato nel ricorso con il numero cardinale "3"), la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, comma 7-bis, e del D.M. 23 gennaio 2002, atteso che, premesso che, tra le spese e altri componenti negativi non ammessi in deduzione, vi erano quelli derivanti da operazioni di noleggio di navi da Daeyang Shipping Company Ltd domiciliata in Corea del Sud nonchè da operazioni intercorse con Cambiaso e Risso Marine Supplies Monaco Sam e con Chemoil Monde Export Sam, domiciliate nel Principato di Monaco, tali Paesi "erano (...) compresi nell'elenco di cui al D.M. 23 gennaio 2002, art. 3 ma sono stati eliminati da tale elenco con D.M. 27 dicembre 2002".

10. Con il decimo motivo (erroneamente indicato nel ricorso con il numero cardinale "4"), la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), l'"(i)ncostituzionalità dell'art. 76, commi 7-bis e 7-ter, del T.U.I.R., per contrasto con l'art. 53 Cost.", "nella parte in cui onera il contribuente della prova dell'interesse economico e della professionalità della controparte - oltre all'inerenza dei costi e alla concreta esecuzione della prestazione -", questione, quest'ultima che "non si pone, nella fattispecie". Dopo avere premesso che del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, il comma 7-bis è una norma "anti-evasiva (...) la (cui) ratio è di evitare fatturazioni per operazioni oggettivamente inesistenti", la ricorrente deduce che "non si comprende perchè la norma imponga al contribuente di provare, oltre all'effettiva esecuzione dell'operazione, anche che l'impresa estera è un soggetto reale e non fittizio o che l'operazione corrispondeva ad un interesse economico", pena "il recupero dei costi a tassazione, per il loro intero ammontare", ciò che "comporta che il contribuente debba pagare l'imposta su di un reddito non prodotto".

11. Il primo motivo è fondato, nel termini che seguono.

Del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, comma 7-bis stabiliva che "(n)on 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. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti".

Il decreto ministeriale, previsto dalla disposizione appena trascritta, applicabile ratione temporis è il decreto 23 gennaio 2002 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 4 febbraio 2002, n. 29), come modificato dal decreto 27 dicembre 2002 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 14 gennaio 2003, n. 10), il quale individuò gli Stati e i territori cosiddetti black-list, cui era applicabile la disciplina dell'art. 76, commi 7-bis e 7-ter del t.u.i.r..

L'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in tali Stati o territori black-list costituiva una presunzione legale relativa, atteso che del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, il successivo comma 7-ter prevedeva due esimenti, tra loro alternative (nel senso che era sufficiente la dimostrazione di una delle due), stabilendo, in particolare, che le disposizioni del comma 7-bis non si applicavano qualora le imprese residenti avessero fornito 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".

Ai fini dello scrutinio del motivo, viene in rilievo la seconda esimente prevista dal comma 7-ter, in particolare, là dove questo fa riferimento alla prova che le operazioni intercorse con il fornitore estero, oltre ad avere avuto concreta esecuzione, "rispondono ad un effettivo interesse economico".

In proposito, si deve ritenere che, con tale locuzione, il legislatore abbia inteso richiedere all'impresa residente la prova che l'operazione con il fornitore estero, i.e. la scelta di tale fornitore, trova giustificazione in una precisa finalità economico-imprenditoriale dell'impresa.

Ai fini della valutazione della sussistenza o no dell'"effettivo interesse economico", occorrerà quindi tenere conto di tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano il caso concreto, attribuendo rilevanza alle condizioni complessive dell'operazione, come del resto ritenuto anche dalla prassi dell'amministrazione finanziaria, che, tra tali condizioni, menzionava, a titolo di "esempio", "il prezzo della transazione; la presenza di costi accessori, quali, ad esempio, quelli di stoccaggio, magazzino; le modalità di attuazione dell'operazione (ad esempio, i tempi di consegna); la possiblità di acquisire il medesimo prodotto presso altri fornitori; l'esistenza di vincoli organizzativi/commerciali/produttivi che inducono ad effettuare le transazione con il fornitore black list o, comunque, che renderebbero eccessivamente onerosa la medesima transazione con altro fornitore" (così, in particolare, la circ. dell'Agenzia delle entrate 6 ottobre 2010, n. 51/E, punto 9.3).

In tale prospettiva, è utile precisare come la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi de quibus non dovesse essere automaticamente negata sulla base del mero fatto che il prezzo dei beni o dei servizi acquistati dal fornitore estero era superiore a quello mediamente praticato sul mercato, atteso che tale apparente anomalia avrebbe potuto trovare giustificazione

alla luce di tutti gli altri elementi e circostanze che caratterizzavano l'operazione, così da non escludere, di per sè sola, la "risponde(nza della stessa operazione) ad un effettivo interesse economico" (in questo senso, anche la circ. n. 51/E del 2010, punto 9.3).

Da quanto esposto emerge l'errore commesso dalla CTR col ritenere che, ai fini della sussistenza di tale requisito, la contribuente dovesse provare "che il proprio reddito sarebbe stato realizzato in maniera inferiore se si fosse rivolta, per le sue operazioni commerciali, a fornitori nazionali o esteri "non Black List"", atteso che - come si è visto - ciò che del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, il comma 7-ter richiedeva all'impresa residente non era la prova della "bontà" dell'esito dell'operazione con il fornitore black-list - in particolare, la prova di avere ottenuto un reddito superiore a quello che avrebbe ottenuto rivolgendosi a fornitori residenti o esteri non black-list - bensì la prova che l'operazione con il fornitore black-list, nel momento in cui fu effettuata, trovava giustificazione in una precisa finalità economico-imprenditoriale, la cui sussistenza (o no) doveva essere verificata tenendo conto di tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzavano il caso concreto e attribuendo rilevanza alle condizioni complessive dell'operazione.

12. Il secondo motivo è fondato.

La fondatezza di tale motivo discende pianamente da quanto appena detto in sede di esame del primo motivo, atteso che, posta la necessità che, ai fini del giudizio in ordine alla sussistenza del requisito che le operazioni poste in essere "rispondono ad un effettivo interesse economico", si tenga conto di tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano il caso concreto, tra questi elementi e circostanze rientrava anche la modalità con cui la contribuente procedeva all'acquisto dei cereali, elemento che la CTR non ha, invece esaminato.

13. Deve ora essere scrutinato - per ragioni di opportunità espositiva - il quinto motivo.

Esso è fondato, nei termini che seguono.

Il motivo si sostanzia nella denuncia del carattere meramente apparente della motivazione della CTR in ordine motivo di appello incidentale con il quale la contribuente aveva censurato il capo della sentenza della CTP che aveva ritenuto "non del tutto provat(a)" l'altra esimente del prevalente svolgimento, da parte delle imprese estere fornitrici, di un'attività commerciale effettiva.

In proposito, va ribadito il principio che si ha motivazione apparente quando la motivazione, "benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè 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., 03/11/2016, n. 22232; Cass., 23/05/2019, n. 13977, 04/09/2020, n. 18393).

L'impugnata sentenza della CTR - la cui motivazione sul motivo di appello incidentale de quo, come si è visto, si esaurisce nell'affermazione che "la società non ha fornito elementi concreti sul tipo di attività economica commerciale svolta dai soggetti esteri nei territori a fiscalità

privilegiata" - rientra in tale anomalia argomentativa, concretizzando, perciò, un caso di motivazione apparente.

Detta affermazione, infatti, non estrinseca il ragionamento che ha indotto il giudice di appello al convincimento dell'inidoneità della documentazione prodotta dalla contribuente al fine di provare la sussistenza dell'esimente dello svolgimento prevalente, da parte delle imprese estere, di un'attività commerciale effettiva, atteso che essa, da un lato, si riferisce agli "elementi" (Le. alla documentazione prodotta) in modo complessivo e del tutto generico, dall'altro lato, ne afferma in modo meramente assertivo e anapodittico il difetto di valenza dimostrativa (nel senso dell'apparenza della motivazione "meramente assertiva o riferita solo complessivamente alle produzioni in atti", Cass., 30/05/2019, n. 14762, 22/01/2021, n. 1298).

14. L'esame del terzo motivo è assorbito dall'accoglimento del quinto motivo.

15. Il quarto motivo è fondato.

Esso consiste nella denuncia dell'omessa pronuncia, da parte della CTR, sul motivo di appello (testualmente trascritto nel ricorso) con il quale la contribuente aveva dedotto l'inapplicabilità - a norma del D.M. 23 gennaio 2002, art. 3, comma 1, nn. 13) e 14), (secondo cui "(/)e disposizioni indicate nell'art. 1 (che individuava gli Stati e i territori aventi un regime fiscale privilegiato) si applicano ai seguenti Stati e territori limitatamente ai soggetti e alle attività per ciascuno di essi indicate: (...) 13) Svizzera, con riferimento alle società non soggette alle imposte cantonali e municipali, quali le società holding, ausiliarie e "di domicilio"; 14) Uruguay, con riferimento alle società esercenti attività bancarie e alle holding che esercitano esclusivamente attività off-shore") - delle disposizioni in materia di operazioni con imprese domiciliate in Stati aventi regimi fiscali privilegiati alle operazioni intercorse con i propri fornitori domiciliati in Svizzera e in Uruguay.

Poichè dalla lettura della sentenza impugnata emerge che essa non ha pronunciato su tale motivo di appello, ne consegue la fondatezza del motivo.

16. Il sesto motivo, in quanto proposto in via subordinata rispetto al terzo, quarto e quinto motivo, è assorbito dall'accoglimento di questi ultimi due motivi, con assorbimento del terzo.

17. Il settimo motivo, in quanto proposto "(p)er mero scrupolo difensivo (...) laddove si dovesse ritenere che la CTR abbia negato l'efficacia probatoria dei documenti, con sufficiente motivazione in ordine alla loro rilevanza", è assorbito dall'accoglimento del quinto motivo.

18. L'ottavo motivo è inammissibile in quanto censura una ratio decidendi - quella che consisterebbe nell'avere la CTR negato l'efficacia probatoria della documentazione prodotta dalla contribuente in quanto costituita da "fotocopie o riproduzioni meccaniche" - che è estranea alla sentenza impugnata.

Dalla lettura della (sopra trascritta) motivazione di tale sentenza risulta infatti evidente che la CTR affermò l'inidoneità della documentazione prodotta dalla contribuente a provare la sussistenza delle esimenti previste dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, comma 7-ter non perchè fosse costituita da "fotocopie o riproduzioni meccaniche" ma per il suo contenuto, come emerge

chiaramente, in particolare, dal riferimento alle circostanze che la contribuente non avrebbe fornito "elementi concreti" e "prove convincenti".

19. Il nono motivo è inammissibile per due concorrenti ragioni.

In primo luogo, premesso che la questione, indicata nel motivo di ricorso, che "fila Corea del Sud ed il Principato di Monaco erano paesi compresi nell'elenco di cui al D.M. 23 gennaio 2002, art. 3 ma sono stati eliminati da tale elenco con DM 27/12/2002" risulta estranea alla sentenza impugnata, la ricorrente avrebbe dovuto denunciare non il vizio di violazione di norme di diritto, bensì la violazione dell'art. 112 c.p.c., per non avere la CTR pronunciato sulla doglianza (in ipotesi) formulata relativamente alla stessa questione.

In secondo luogo, il motivo è privo di autosufficienza, atteso che, considerato che, come si è appena detto, la questione indicata nel motivo risulta estranea alla sentenza impugnata, la ricorrente, a norma dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6), avrebbe dovuto almeno indicare di averla prospettata nel ricorso in appello e, comunque, a norma dell'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4), avrebbe dovuto allegare al ricorso per cassazione tale ricorso in appello, oneri che non ha adempiuto.

20. Il decimo motivo è inammissibile.

Si deve infatti dare continuità al principio di diritto - che il Collegio condivide - secondo cui "(è) inammissibile il motivo di ricorso per cassazione diretto unicamente a prospettare una questione di legittimità costituzionale di una norma non potendo essere configurato a riguardo un vizio del provvedimento impugnato idoneo a determinarne l'annullamento da parte della Corte. E' infatti riservata al potere decisorio del giudice la facoltà di sollevare o meno la questione dinanzi alla Corte costituzionale ben potendo la stessa essere sempre proposta, o riproposta, dall'interessato, oltre che prospettata d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, purchè essa risulti rilevante, oltre che non manifestamente infondata, in connessione con la decisione di questioni sostanziali o processuali ritualmente dedotte nel processo" (Cass., 09/07/2020, n. 14666).

La sollecitazione a sollevare questione di legittimità costituzionale, in riferimento all'art. 53 Cost., del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, commi 7-bis e 7-ter "nella parte in cui onera il contribuente della prova dell'interesse economico e della professionalità della controparte", non può, per altro, essere accolta, dovendosi ritenere manifestamente infondata.

Come emerge anche dai criteri per l'individuazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata, dettati dal comma 7-bis, "del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia" e "della mancanza di un adeguato scambio di informazioni", la ratio delle disposizioni del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, commi 7-bis e 7-ter era quella di contrastare la distrazione di utili dall'Italia verso i predetti Stati o territori, obiettivo che era realizzabile anche tramite la simulazione relativa (oggettiva, ad esempio, "gonfiando" il prezzo, o soggettiva, mediante l'interposizione del soggetto estero) dell'operazione.

Rispetto a tale ratio, risulta coerente e proporzionata l'imposizione al contribuente, ai fini della deduzione del componente negativo, dell'onere di provare non solo la concreta esecuzione della prestazione, ma anche, alternativamente, che l'impresa estera svolgeva un'attività commerciale effettiva o che le operazioni poste in essere rispondevano a un effettivo interesse economico.

21. In conclusione, il primo, il secondo, il quarto e il quinto motivo devono essere accolti, assorbiti il terzo, il sesto e il settimo motivo, e l'ottavo, il nono e il decimo motivo devono essere dichiarati inammissibili, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti e la causa deve essere rinviata alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, affinchè provveda anche a regolare le spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

accoglie il primo, il secondo, il quarto e il quinto motivo, assorbiti il terzo, il sesto e il settimo, e dichiara inammissibili l'ottavo, il nono e il decimo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 24 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 13 luglio 2021

# Documenti citati

**Elenco citati**

Questo documento non contiene citati.

# Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza