Sentenza del 13/07/2021 n. 19870 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A seguito di un processo verbale di constatazione, l'Agenzia delle entrate notificò a G. P. 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 2004, tra l'altro e per quanto qui ancora rileva, disconobbe la deducibilità di: a) spese e altri componenti negativi per Euro 36.242.753,57 derivanti da operazioni di acquisto di beni e di servizi intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in Stati aventi regimi fiscali privilegiati (cosiddetti black-list); b) costi per Euro 316.861,65, in quanto "non di competenza" dell'esercizio 2004. Con lo stesso avviso di accertamento l'Agenzia delle entrate liquidò le maggiori IRES e IRAP conseguentemente dovute, oltre a interessi, e irrogò le correlative sanzioni.

2. L'avviso di accertamento fu impugnato davanti alla Commissione tributaria provinciale di Roma (hinc anche: "CTP"), che, in parziale accoglimento del ricorso della contribuente, "riteneva (...) fondata la ripresa a tassazione de costi non di competenza; riteneva, altresì, deducibili alcuni dei costi contestati e sostenuti nei confronti di buona parte dei soggetti "black list"" (così le sentenze impugnate).

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

La CTR, senza riunire le due impugnazioni, con la sentenza n. 698/14/12, accolse l'appello dell'Agenzia delle entrate e, con la sentenza n. 699/14/12, rigettò l'appello di G. P. s.r.l..

Le due sentenze, chiamate alla stessa udienza dell'8 novembre 2012, contestualmente discusse e decise dallo stesso collegio con il medesimo relatore, furono così identicamente motivate: "(q)uesta Commissione, sulla base degli atti contenuti nel fascicolo di causa, si è potuta formare il convincimento che la società G. Partners S.r.l. 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 (...).

Dall'esame della pur copiosa documentazione, prodotta dalla parte contribuente, non risulta che da questa possono ricavarsi sufficienti elementi utili ad accertare l'effettivo esercizio di una attività economica commerciale prevalente per i soggetti esteri nei territori a fiscalità privilegiata, nè, in alternativa, l'interesse economico della società a porre in essere operazioni

commerciali con tali soggetti. In particolare, la società 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 es.: indicando tempi di consegna più brevi o costi di trasporto inferiori o qualità superiori rispetto ai prodotti provenienti dai Paesi "black list".

In particolare, dalla documentazione in atti non è possibile accertare la prevalente attività commerciale effettivamente svolta dal soggetto estero dal paese a fiscalità privilegiata, ne è dato comprendere l'effettivo interesse economico delle operazioni svolte e la loro concreta esecuzione come richiesto dalla norma di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 11.

Anzi, risulta facilmente riscontrabile quanto affermato dall'Ufficio, ossia che buona parte documentazione è tratta dai siti internet ed è costituito da stampe tratte da siti di società residenti in paesi non "black list", nel cui gruppo societario risultano inserite società residenti nei paesi "Black List" che si riferiscono alle stesse capogruppo e ai rapporti annuali su dati del gruppo o ad altra documentazione inerente l'attività del "gruppo".

E, dunque, la mancanza di idonea documentazione non ha permesso all'Ufficio di effettuare i necessari controlli e non consente a questo Collegio di svolgere le opportune verifiche.

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

5. Avverso entrambe le sentenze della CTR n. 698/14/12 e n. 699/14/12 - depositate in segreteria il 27 novembre 2012 - ricorre per cassazione G. Partners s.r.l. in liquidazione, che affida il ricorso avverso la sentenza n. 698/14/12 (R.G.N. 12440/2013) a dodici motivi e il ricorso avverso la sentenza n. 699/14/12 (R.G.N. 12443/2013), parimenti, a dodici motivi.

6. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorsi.

7. Il Procuratore generale ha depositato conclusioni motivate, con le quali ha chiesto il rigetto dei ricorsi.

8. Grain P. s.r.l. in liquidazione ha depositato memorie.

Motivi della decisione

1. Va preliminarmente disposta, ai sensi dell'art. 274 c.p.c., la riunione del ricorso R.G.N. 12443/2013 al ricorso, di più risalente iscrizione, R.G.N. 12440/2014, attesa la connessione delle due cause, stante l'identità delle parti, la sostanziale identità dell'oggetto e la parziale identità dei motivi.

Infatti, "(l)'istituto della riunione di procedimenti relativi a cause connesse, previsto dall'art. 274 c.p.c., in quanto volto a garantire l'economia ed il minor costo dei giudizi, oltre alla certezza del diritto, risulta applicabile anche in sede di legittimità, in relazione a ricorsi proposti contro sentenze diverse pronunciate in separati giudizi, in ossequio al precetto costituzionale della

ragionevole durata del processo, cui è funzionale ogni opzione semplificatoria ed acceleratoria delle situazioni processuali che conducono alla risposta finale sulla domanda di giustizia, ed in conformità dal ruolo istituzionale della Corte di cassazione, che, quale organo supremo di giustizia, è preposta proprio ad assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, nonchè l'unità del diritto oggettivo nazionale" (Cass., Sez. U., 13/09/2005, n. 18125; successivamente, tra le tante, Cass., Sez. U., 23/01/2013, n. 1521).

2. I due ricorsi presentano quattro motivi specificamente propri di ciascuno di essi e i restanti otto motivi identici.

Verranno quindi esposti dapprima i quattro motivi specificamente propri, rispettivamente, del ricorso R.G.N. 12440/2013 e del ricorso R.G.N. 12443/2013 e, successivamente, gli otto motivi comuni ai due ricorsi.

I motivi saranno poi esaminati nello stesso ordine in cui sono stati esposti.

3. Esposizione dei motivi specificamente propri del ricorso R.G.N. 12440/2013.

3.1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione del combinato disposto del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 16, 20 e 53 per avere la CTR - col decidere nel merito l'appello dell'Agenzia delle entrate, che era stato notificato da un messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria - implicitamente ritenuto la legittimazione dei messi autorizzati dall'amministrazione finanziaria a notificare i ricorsi in appello proposti da tale amministrazione.

3.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione degli artt. 137 "e ss." e dell'art. 330 c.p.c., per avere la CTR, col decidere nel merito l'appello dell'Agenzia delle entrate, implicitamente ritenuto la validità della notificazione del ricorso in appello da essa proposto, nonostante la "dizione "studio domicilio eletto"", che figurava nella relazione di notificazione del predetto ricorso, "non (fosse) sufficiente ad indicare il soggetto al quale la notifica (era) diretta".

3.3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione del combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 16, 20 e 53 nonchè la violazione "degli artt. 137 e segg. c.p.c. e art. 330 c.p.c. con conseguente error in procedendo in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4", in quanto "(I)a nullità, non sanata, della notifica dell'appello proposto dall'Amministrazione, per violazione delle norme di legge indicate ai due motivi che precedono, ha comportato la violazione del principio del contraddittorio, con conseguente nullità della sentenza (...) impugnata".

3.4. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione dell'art. 39 c.p.c., atteso che, premesso che, a sensi dell'art. 335 c.p.c., "(I)utte le impugnazioni proposte separatamente contro la stessa sentenza debbono essere riunite, anche d'ufficio, in un solo processo", e che il proprio appello contro la sentenza della CTP fu proposto prima dell'appello dell'Agenzia delle entrate avverso la stessa sentenza, quest'ultimo appello dell'Agenzia delle entrate, in quanto successivo, era improcedibile.

4. Esposizione dei motivi specificamente propri del ricorso R.G.N. 12443/2013.

4.1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), la violazione dell'art. 112 c.p.c., per non avere la CTR pronunciato sui motivi di appello con i quali aveva dedotto specifiche ragioni di deducibilità delle spese e dei componenti negativi derivanti dalle operazioni intercorse con Agenda Maritima Sur S.A, Fuentesauco S.A., Armada Shipping S.A., Commodities Trading House Inc., Peter Cremer GMBH, TMT Co. LTD e Worthington Bulk Limited.

4.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), la violazione dell'art. 112 dello stesso codice, per non avere la CTR pronunciato sul motivo di appello con il quale aveva dedotto la deducibilità dei costi per Euro 361.861,65 che erano stati ritenuti dall'Agenzia delle entrate "non di competenza" dell'esercizio 2004.

4.3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), la violazione dell'art. 171 c.p.c., per non avere la CTR dichiarato la contumacia dell'Agenzia delle entrate, non costituita nel giudizio.

4.4. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), la violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere la CTR pronunciato sui motivi di appello che l'Agenzia delle entrate aveva proposto non in quel giudizio di appello, nel quale non aveva proposto appello incidentale, ma nell'altro giudizio di appello, da essa proposto in via principale (e non riunito al primo).

5. Esposizione dei motivi comuni ai due ricorsi.

5.1. Con il quinto motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione o falsa applicazione dell'art. 110 (in particolare, dei commi 10 e 11 di tale articolo) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 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", la contribuente avrebbe dovuto 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. 110, il comma 11 "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"").

5.2. Con il sesto 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 dell'esimente 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.

5.3. Con il settimo motivo, 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. 110, comma 11, e la falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, 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".

5.4. Con l'ottavo motivo, 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".

5.5. Con il nono motivo, 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. 110, comma 10, del D.M. 23 gennaio 2002 e del D.M. 27 dicembre 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), D'Amico International Finance LTD e Chemoil Monde Export Sam (domiciliate nel (---)) e Tmt Co. LTD Taiwan Maritime Trasport (domiciliata in (---)), la Corea del Sud e il Principato di Monaco "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" e Taiwan "non è mai stato compreso tra i paesi a fiscalità privilegiata previsti dal D.M. 23 gennaio 2002".

5.6. Con il decimo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione del D.M. 23 gennaio 2002, attesa l'inapplicabilità - ai sensi, in particolare, dell'art. 3, comma 1, nn. 13) e 14), di tale decreto - 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.

5.7. Con l'undicesimo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), l'"(i)ncostituzionalità del T.U.I.R., art. 76, commi 7-bis e 7-ter (oggi art. 110, commi 10 e 11), 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. 110, il comma 10 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".

5.8. Con il dodicesimo motivo, 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, "(d)all'esame della pur copiosa documentazione, prodotta dalla parte contribuente, non risulta che (...) possano ricavarsi sufficienti elementi utili ad accertare l'effettivo esercizio di una attività economica commerciale prevalente per i 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, sono soggetti che svolgono prevalentemente e professionalmente l'attività prestata a favore della ricorrente".

6. Esame dei motivi specificamente propri del ricorso R.G.N. 12440/2013.

6.1. Il primo motivo non è fondato.

Costituisce infatti ius receptum - rispetto al quale la controricorrente non ha fornito argomenti che possano indurre a mutare il consolidato orientamento di questa Corte - il principio secondo cui, "(i)n tema di contenzioso tributario, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 16 ha natura di norma generale e regola le modalità delle notificazioni degli atti del processo tributario, dettando una disciplina speciale sia per il contribuente sia per gli organi dell'Amministrazione tributaria; il comma 4 della cit. disposizione ha per oggetto solo atti dell'Amministrazione tributaria, prevedendo un'ulteriore modalità di notificazione a disposizione degli uffici pubblici, che consiste nella possibilità di avvalersi di messi comunali o di messi autorizzati. Tale regola, per ragioni, non tanto letterali, quanto logiche e sistematiche, si applica anche alla notificazione del ricorso in appello" (Cass., 11/11/2011, n. 23618, 30/12/2015, n. 26053, 11/04/2018, n. 8898; nello stesso senso, Cass., 10/07/2009, n. 16267).

La sentenza impugnata, ritenendo (implicitamente) la legittimazione dei messi autorizzati dall'amministrazione finanziaria a notificare il ricorso in appello, ha deciso in conformità a tale principio.

6.2. Il secondo motivo, così come proposto, non merita accoglimento.

Nel rispetto del principio di autosufficienza del ricorso, la ricorrente ha provveduto a trascrivere la relazione di notificazione del ricorso in appello proposto dall'Agenzia delle entrate, relazione che recita: "Io sottoscritto messo speciale il messo speciale Gregorio Passanti Ag. Entrate DPI Roma ho notificato alle ore 10,50 giorno 13 mese aprile dell'anno 2012 il presente atto prot. 89658/12 (ricorso in appello) composto di n. fogli 12 nel Comune di Roma, (---) mediante consegna di copia al V.E. nella sua qualità di addetta studio domicilio eletto che ha firmato".

Dalla trascritta relazione di notificazione risulta che la copia del ricorso in appello fu consegnata a persona che aveva titolo per riceverla, tale certamente essendo la persona addetta allo studio presso cui l'appellata aveva eletto domicilio, nè vi è incertezza sulla data o sul luogo di consegna dell'atto.

Ciò che manca, nella relazione di notificazione, è l'indicazione della destinataria della notificazione dell'atto G.Partners s.r.l., il che, secondo la stessa società ricorrente, renderebbe nulla la notificazione (nullità non sanata, stante la sua mancata costituzione nel giudizio).

Tuttavia, questa Corte ha già avuto modo di statuire che, "(a)i fini della validità della notificazione di un atto ex art. 160 c.p.c., per stabilire se vi sia o meno incertezza assoluta sulla persona del destinatario, non è sufficiente limitarsi a prendere visione della relazione di notifica, occorrendo, invece, che sia esaminato l'intero contesto dell'atto, a partire dalla sua intestazione, in quanto in qualsiasi parte dello stesso può trovarsi la indicazione idonea a colmare le eventuali lacune riscontrate. In particolare, la omessa indicazione, nella relazione, del nominativo e del luogo di effettuata notifica non determinano nullità della stessa, a meno che non risulti la inesistenza di tali dati in qualsiasi parte dell'atto" (Cass., 18/05/2001, n. 6805, 25/01/2017, n. 1985).

Poichè, nel caso di specie, quest'ultima circostanza non è stata neppure dedotta, il motivo deve essere rigettato.

6.3. Il terzo motivo non è fondato.

Dalla ritenuta infondatezza del primo e del secondo motivo di ricorso relativamente agli asseriti vizi della notificazione del ricorso in appello dell'Agenzia delle entrate discende infatti l'insussistenza della violazione del principio del contraddittorio, denunciata con il motivo in esame sul fondamento della sussistenza degli stessi vizi.

6.4. Il quarto motivo non è fondato.

Ciò alla luce del principio - che il Collegio condivide e al quale intende, perciò, dare continuità - secondo cui "(l)'inosservanza, da parte del giudice di appello, dell'obbligo di riunire, in un unico procedimento, i gravami separatamente proposti contro la medesima sentenza non spiega effetti quando, malgrado la formale mancanza di un provvedimento di riunione, dette impugnazioni abbiano sostanzialmente avuto uno svolgimento unitario, in quanto - come nella specie - chiamate alla stessa udienza, nonchè contestualmente discusse e decise dallo stesso collegio con il medesimo relatore, così restandosi nell'ambito della mera redazione separata di due pronunce per una decisione di tipo unitario (salva, poi, la facoltà di riunione dei ricorsi che siano stati proposti contro di esse). La decisione di una delle impugnazioni non precedentemente riunite, inoltre, non determina l'improcedibilità delle altre, sempre che non si venga a formare il giudicato sulle questioni investite da queste ultime, dovendosi attribuire prevalenza - in difetto di previsioni sanzionatorie da parte dell'art. 335 c.p.c. - alle esigenze di tutela del soggetto che ha proposto l'impugnazione rispetto a quelle della economia processuale e della teorica armonia dei giudicati" (Cass., 12/10/2016, n. 20514).

7. Esame dei motivi specificamente propri del ricorso R.G.N. 12443/2013.

7.1. Il primo motivo è fondato.

Esso consiste nella denuncia dell'omessa pronuncia, da parte della CTR, sui motivi di appello (testualmente trascritti nel ricorso) con i quali G. Partners s.r.l. aveva dedotto specifiche ragioni di deducibilità delle spese e dei componenti negativi derivanti dalle operazioni intercorse con Agencia Maritima Sur S.A., Fuentesauco S.A., Armada Shipping S.A., Commodities Trading House Inc., Peter Cremer GMBH, TMT Co. LTD e Worthington Bulk Limited.

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

7.2. Il secondo 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 G. Partners s.r.l. aveva dedotto la deducibilità dei costi per Euro 361.861,65 che erano stati ritenuti dall'Agenzia delle entrate "non di competenza" dell'esercizio 2004.

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

7.3. Il terzo motivo non è fondato.

Dalla lettura della parte in fatto della sentenza impugnata, risulta che l'Agenzia delle entrate si costituì nel giudizio, quanto meno in udienza ("(a)ll'udienza odierna sono presenti il rappresentante dell'Ufficio e il difensore del contribuente").

A tale proposito, si deve rammentare il principio - che il Collegio condivide e intende, perciò, ribadire - secondo cui, "(n)el processo tributario, è ammissibile la costituzione dell'appellato in udienza, senza l'osservanza dei termini e dei modi indicati nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 23 atteso che la sanzione processuale dell'inammissibilità non è prevista dalla norma e la sua applicazione impedirebbe alla parte, in violazione dell'art. 24 Cost., di partecipare alla discussione orale della causa all'udienza e di esercitare il diritto fondamentale alla difesa, confutando le ragioni della controparte e la ricorrenza delle norme da questa invocate" (Cass., 10/02/2010, n. 2925).

Ne discende che, poichè l'Agenzia delle entrate si era costituita nel giudizio, la CTR non doveva dichiararne la contumacia.

7.4. Il quarto motivo non è fondato.

Secondo la ricorrente, la CTR avrebbe pronunciato sui motivi di appello che l'Agenzia delle entrate aveva proposto non in quel giudizio di appello, nel quale non aveva proposto appello incidentale, ma nell'altro giudizio di appello, da essa proposto in via principale (e non riunito al primo). Ciò troverebbe conferma nei seguenti passi della sentenza impugnata: a) "(a)vverso detta sentenza propone appello l'Agenzia delle entrate DP 1 di Roma e propone appello anche la

società Grain Partners S.r.l. in liquidazione, ciascuna per la parte di propria soccombenza" (passo contenuto nella parte in fatto della sentenza);

b) "(q)uesta Commissione, sulla base degli atti contenuti nel fascicolo di causa, si è potuta formare il convincimento che la società Grain Partners S.r.l. non ha fornito prove sufficienti a dimostrare la sussistenza e l'osservanza dei requisiti richiesti dall'art. 76 comma 7 ter del D.P.R. n. 917/86" (passo contenuto nella parte motiva della sentenza); c) "(s)ulla base delle dedotte considerazioni, va respinto l'appello del contribuente" (passo contenuto nella parte motiva della sentenza); d) "(r)espinge l'appello del contribuente. Spese compensate" (dispositivo della sentenza).

Tali passi della sentenza impugnata - e la complessiva lettura di essa - lungi dal confermare l'assunto della ricorrente, lo smentiscono. Infatti, nella frase riportata tratta dalla parte in fatto, la CTR si era limitata a dare atto della circostanza che la sentenza della CTP era stata appellata sia dalla società contribuente sia dall'Agenzia delle entrate, senza tuttavia affermare che quest'ultima aveva proposto il proprio appello in quel giudizio, fatto che, anzi, era stato chiaramente escluso nell'epigrafe della sentenza, dove la CTR aveva indicato chiaramente che il giudizio aveva a oggetto l'appello proposto da G. Partners s.r.l.. Ed è proprio a tale appello che fanno esclusivamente riferimento sia il passo conclusivo della motivazione della sentenza ("(s)ulla base delle dedotte considerazioni, va respinto l'appello del contribuente") sia il suo dispositivo ("(r)espinge l'appello del contribuente"). Alla luce di ciò, risulta evidente che anche la frase riportata sopra sub b) ("(q)uesta Commissione, sulla base degli atti contenuti nel fascicolo di causa, si è potuta formare il convincimento che la società Grain Partners S.r.l. 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") ha riguardo alle prove addotte da G. Partners s.r.l. a sostegno del proprio appello.

8. Esame dei motivi comuni ai due ricorsi.

8.1. Il quinto motivo è fondato, nel termini che seguono.

Del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, il comma 10 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 norma 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. (nel testo anteriore alle modificazioni a esso apportate dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, art. 1) e, poi, dell'art. 110, commi 10 e 11 dello stesso t.u.i.r., come modificato dal D.Lgs. n. 344 del 2003.

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. 110, il successivo comma 11 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 10 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 11, 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 possibilità di acquisire il medesimo prodotto presso altri fornitori; l'esistenza di vincoli organizzativi/commerciali/produttivi che inducono ad effettuare la 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. 110, il comma 11 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.

8.2. Il sesto motivo è fondato.

La fondatezza di tale motivo discende pianamente da quanto appena detto in sede di esame del quinto 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.

8.3. 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 e del sesto motivo.

8.4. 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. 110, comma 11 non perchè fosse costituita da "fotocopie o riproduzioni meccaniche" ma per il suo contenuto, come emerge chiaramente, in particolare, dal riferimento alla circostanza che la contribuente non avrebbe fornito "prove convincenti".

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

In primo luogo, premesso che le questioni, indicate nel motivo di ricorso, che la Corea del Sud e il Principato di Monaco "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" e Taiwan "non è mai stato compreso tra i paesi a fiscalità privilegiata previsti dal D.M. 23 gennaio 2002" risultano estranee 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 sulle doglianze (in ipotesi) formulate relativamente alle stesse questioni.

In secondo luogo, il motivo è privo di autosufficienza, atteso che, considerato che, come si è appena detto, le questioni indicate nel motivo risultano estranee alla sentenza impugnata, la ricorrente, a norma dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6), avrebbe dovuto almeno indicare di averle prospettate 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.

8.6. Il decimo motivo è inammissibile per due concorrenti ragioni.

In primo luogo, premesso che la questione, indicata nel motivo di ricorso, dell'inapplicabilità, ai sensi del D.M. 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 fornitori domiciliati in Svizzera e in Uruguay 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.

8.7. L'undicesimo 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. 110, commi 10 e 11 "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 10, "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. 110, commi 10 e 11 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.

8.8. Il dodicesimo motivo 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 con il quale la contribuente aveva censurato la sentenza della CTP là dove aveva escluso la sussistenza dell'altra esimente del prevalente svolgimento, da parte delle imprese estere fornitrici, di un'attività commerciale effettiva.

In proposìto, 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 rientra in tale anomalia argomentativa, concretizzando, perciò, un caso di motivazione apparente.

La motivazione sul motivo di appello de quo si esaurisce nelle affermazioni che: "(d)all'esame della pur copiosa documentazione, prodotta dalla parte contribuente, non risulta che (...i possano ricavarsi sufficienti elementi utili ad accertare l'effettivo esercizio di una attività economica commerciale prevalente per i soggetti esteri nei territori a fiscalità privilegiata"; "buona parte documentazione è tratta dai siti internet ed è costituito da stampe tratte da siti di società residenti in paesi non "black list", nel cui gruppo societario risultano inserite società residenti nei paesi "Black List" che si riferiscono alle stesse capogruppo e ai rapporti annuali su dati del gruppo o ad altra documentazione inerente l'attività del "gruppo"" (questa seconda affermazione appare riferita anche all'altra esimente della rispondenza delle operazioni a un effettivo interesse economico).

Tali affermazioni non estrinsecano 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 esse, da un lato, si riferiscono a detta documentazione - compresa quella "tratta dai siti internet", i "rapporti annuali su dati del gruppo" e l'"altra documentazione inerente l'attività del "gruppo"") - in modo complessivo (senza alcun riferimento ai singoli fornitori) e generico (senza alcun riferimento al contenuto), dall'altro lato, ne affermano in modo sostanzialmente solo 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).

9. In conclusione, quanto al ricorso R.G.N. 12440/2013, il quinto, il sesto e il dodicesimo motivo devono essere accolti, assorbito il settimo, il primo, il secondo, il terzo e il quarto motivo devono essere rigettati, e l'ottavo, il nono, il decimo e l'undicesimo motivo devono essere dichiarati inammissibili e, quanto al ricorso R.G.N. 12443/2013, il primo, il secondo, il quinto, il sesto e il

dodicesimo motivo devono essere accolti, assorbito il settimo, il terzo e il quarto motivo devono essere rigettati e l'ottavo, il nono, il decimo e l'undicesimo motivo devono essere dichiarati inammissibili, le sentenze impugnate devono essere cassate in relazione ai motivi accolti e le cause devono essere rinviate alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, affinchè provveda anche a regolare le spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

riuniti i ricorsi, quanto al R.G.N. 12440/2013, accoglie il quinto, il sesto e il dodicesimo motivo, assorbito il settimo, rigetta il primo, il secondo, il terzo e il quarto motivo e dichiara inammissibili l'ottavo, il nono, il decimo e l'undicesimo motivo e, quanto al ricorso R.G.N. 12443/2013, accoglie il primo, il secondo, il quinto, il sesto e il dodicesimo motivo, assorbito il settimo, rigetta il terzo e il quarto motivo e dichiara inammissibili l'ottavo, il nono, il decimo e l'undicesimo motivo; cassa le sentenze impugnate in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazìo, 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