Sentenza del 21/04/2022 n. 12693 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate ricorre con undici motivi contro E. S.p.A. per la cassazione della sentenza n. 63/67/13 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, pronunciata in data 8 ottobre 2012, depositata in data 11 febbraio 2013 e non notificata, che ha rigettato l'appello dell'ufficio, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione degli avvisi di accertamento notificati alla società ai fini Irpeg, Ires, Irap ed Iva per gli anni di imposta 2003 e 2004.

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r. confermava la sentenza di primo grado, ritenendo che non sussisteva violazione di sorta, per indebita deduzione di costi, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, commi 7 bis e ter, e, dal 2004, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, commi 10 e 11.

Rilevava la C.t.r che la deducibilità dei costi derivanti da operazioni tra residenti e soggetti domiciliati nei paesi appartenenti alla black list non era subordinata alla indicazione separata dei costi medesimi nella dichiarazione dei redditi, ma piuttosto al rispetto delle condizioni indicate nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 11 secondo cui l'impresa estera, avente rapporti economici con quella italiana, doveva svolgere prevalentemente un'attività commerciale effettiva, le operazioni poste in essere dovevano rispondere ad un effettivo interesse economico e dovevano aver avuto una concreta esecuzione.

Nel caso di specie, la C.t.r. riteneva che la ricorrente avesse dimostrato "che gli acquisti erano effettivamente avvenuti, avendo, per altro, sia la Guardia di Finanza, che l'Agenzia delle Entrate, riconosciuto l'effettività delle operazioni d'importazione dei beni e che sussisteva la convenienza economica, in quanto i ricarichi erano superiori al 200 per cento rispetto a quelli nazionali a parità di merce negoziata".

Inoltre, la C.t.r. riteneva che, ai fini della dimostrazione dell'esistenza delle imprese estere, erano sufficienti i documenti versati in causa, che provavano lo svolgimento effettivo dell'attività produttiva e commerciale di beni del settore tessile e dell'abbigliamento, quali fatture relative al pagamento di canoni mensili di locazione, di consumi elettrici, di utenze telefoniche, di versamenti di contributi e previdenziali, di diritti annuali di registrazione, desunti dalle risultanze camerali di Hong Kong e da organismi abilitati alla reportistica. Secondo i giudici di appello, l'interesse economico nelle acquisizioni era stato dimostrato dalla contribuente, la quale aveva provato documentalmente che per ogni categoria di capi d'abbigliamento i costi di acquisto, sia pur gravati da costi doganali, di trasporto, assicurativi, generali, avevano consentito di avere un ricarico del 204,9 per cento di gran lunga superiore a quello del settore produttivo pari al 30/40 per cento o commerciale pari al 50/60 per cento. L'interesse economico derivava dalla analisi di

16 fatture d'acquisto, rappresentanti l'81 per cento del valore totale relativo alle 56 fatture ricevute nell'anno 2003. La convenienza negli acquisti risultava non solo con riferimento a fornitori italiani, ma anche a fornitori esteri non inclusi nella black list. Pertanto le importazioni di merce erano effettivamente avvenute, così pure sussisteva la convenienza economica degli acquisti avvenuti vantaggiosamente.

Tuttavia, i giudici di appello concludevano nel senso che potevano essere irrogate le sanzioni, in base al disposto del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8, comma 3 bis, introdotto nell'ordinamento dall'art. 1, comma 302, legge finanziaria 2007, applicabile, secondo quanto disposto dal comma 303, anche retroattivamente all'entrata in vigore della legge citata.

Quanto alle perdite su crediti, la C.t.r., richiamando la giurisprudenza di legittimità, secondo cui la lettera di un legale era idonea ad attestare la definitività della perdita (Cass. n. 3862/2001), rilevava che la società aveva esperito ogni sorta di azione di recupero, purtroppo infruttuosamente, come del resto era stato accennato dagli "organi accertatori".

3. A seguito del ricorso dell'Agenzia delle entrate, la società resiste con controricorso.

Il ricorso è stato fissato per l'udienza pubblica del 5 aprile 2021. Il sostituto procuratore generale, Alberto Cardino, ha depositato conclusioni scritte, con cui ha chiesto il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, artt. 76 e 110, della L. 27 dicembre 2006 n. 296, art. 1, commi 301, 302 e 303, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, i costi, dedotti negli anni di imposta 2003 e 2004, non erano deducibili in mancanza di indicazione separata, poichè le innovazioni, introdotte dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, commi 301, 302 e 303 avevano effetto retroattivo solo a fini sanzionatori.

1.2. Il motivo è infondato e va rigettato.

Il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 76, comma 7-ter, ultimo periodo, poi trasfuso nell'art. 110, comma 11, ultimo periodo, stabiliva che la deduzione dei componenti negativi del reddito è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti (Cass. Sez. V, 5398/2012).

A seguito della modifica introdotta dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 301, lett. a) e b), tale condizione di deducibilità è venuta meno (Cass. Sez. V, 20081/2014), mentre la mancata indicazione ha assunto natura di violazione formale (Cass. Sez. V, 4030/2015).

La nuova disciplina non ha effetto retroattivo ai soli fini sanzionatori, ma consente anche la deducibilità dei costi in parola, per i periodi di imposta precedenti la suddetta modifica, in presenza delle condizioni sostanziali che giustificano tale deducibilità.

Ciò può evincersi sia dalla ratio della nuova disciplina, che intende contemperare l'interesse del contribuente a poter dedurre i costi effettivamente sostenuti con quello dell'amministrazione finanziaria ad un efficace controllo; sia dal dato testuale della L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 303, che cumula l'applicazione della sanzione prevista dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 8, comma 3-bis, (introdotta dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, comma 302) con quella prevista dall'art. 8, comma 1, del medesimo decreto, quest'ultima giustificata solo in ragione dell'estensione della portata retroattiva dell'abolizione del previgente regime d'indeducibilità (Cass., nn. 9338/2020; 27613/2018; 19561/2018; 5085/2017; 11933/2016; 6205/2015; 4030/2015).

Dunque, a seguito dell'abolizione del previgente regime di indeducibilità dei costi relativi ad operazioni commerciali intercorse con soggetti domiciliati in Paesi a fiscalità privilegiata (cd. black list), prevista dalla L. n. 296 del 2006, art. 1, commi 301, 302 e 303, con carattere retroattivo, la deducibilità di detti costi è subordinata solo alla prova dell'operatività dell'impresa estera contraente, ovvero della convenienza economica delle operazioni e dell'effettività della transazione commerciale.

Pertanto, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente con il primo motivo di ricorso, la separata indicazione nella dichiarazione del relativo ammontare non è più - nelle fattispecie successive all'entrata in vigore della nuova disciplina - fatto costitutivo della deducibilità.

2.1. Con il secondo motivo, la ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 76 e 110 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Deduce la ricorrente che la C.t.r. abbia errato nel ritenere che fosse sufficiente la dimostrazione che l'impresa sita nel paese black list svolgesse un'attività commerciale, poichè, al fine della deducibilità dei costi, occorreva provare che tale impresa svolgeva in prevalenza attività commerciale.

Con il terzo motivo, la ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2727 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, la C.t.r. avrebbe ritenuto raggiunta la prova che l'impresa sita in paese black list esercitava prevalentemente attività commerciale nel settore tessile sulla base di elementi presuntivi del tutto insufficienti, quali bollette per consumi elettrici, canoni di locazioni, utenze telefoniche, contributi previdenziali.

Con il quarto motivo, la ricorrente denunzia la nullità della sentenza impugnata per la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1 n. 4.

La C.t.r. afferma il fatto, contestato dall'ufficio, che la documentazione prodotta (fatture relative ad utenze telefoniche, consumi elettrici, canoni di locazione, versamento di contributi, diritti di registrazione) sarebbe stata idonea a dimostrare lo svolgimento prevalente da parte delle imprese fiscalmente domiciliate nei paesi black list di attività commerciali effettive nel settore del tessile e dell'abbigliamento.

La C.t.r., però, non palesa l'iter logico giuridico in base al quale è pervenuta alla suddetta conclusione.

Con il quinto motivo, la ricorrente denunzia la nullità della sentenza impugnata per la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

L'ufficio aveva contestato che per tre società di Hong Kong (Chersteton Industries Ldt., Pacific Union Group e Joy Wind International Ldt.) la società contribuente non aveva prodotto alcuna documentazione che dimostrasse lo svolgimento di attività commerciale.

Tale doglianza non era stata in alcun modo esaminata dalla C.t.r., che era incorsa in omessa pronuncia o in omessa motivazione, ove si ritenesse il rigetto implicito della stessa.

Con il sesto motivo, la ricorrente denunzia la nullità della sentenza impugnata per la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

In particolare, la ricorrente deduce di aver contestato che, per valutare la convenienza economica delle operazioni, il giudice avrebbe dovuto considerare non solo i costi di acquisto presso imprese nazionali, ma anche quelli presso imprese site in paesi in via di sviluppo, non inseriti in black list.

Secondo l'Agenzia delle entrate, la C.t.r., nell'affermare la convenienza degli acquisti, non solo con riferimento a fornitori italiani, ma anche a fornitori esteri non inclusi nella black list, non avrebbe motivato in alcun modo la sua affermazione, che risultava apodittica e meramente apparente.

Con il settimo motivo, la ricorrente denunzia l'omesso esame su di un fatto decisivo per il giudizio del quale le parti hanno discusso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Secondo la ricorrente la C.t.r. non avrebbe esaminato il fatto decisivo, contestato dalle parti, dell'avvenuta dimostrazione che gli acquisti effettuati presso le ditte di Hong Kong fossero più convenienti di quelli operabili presso fornitori esteri non inseriti nella black list.

Con l'ottavo motivo, la ricorrente denunzia la nullità della sentenza impugnata per la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

La ricorrente sostiene che la società contribuente non aveva neanche dimostrato la convenienza degli acquisti con riferimento ad eventuali fornitori italiani per l'anno 2004 e che, in tal senso, la motivazione della C.t.r., secondo cui la convenienza si ricavava dalla analisi di 16 fatture d'acquisto, rappresentanti l'81% del valore totale relativo alle 56 fatture ricevute nell'anno 2003, non era in alcun modo pertinente.

2.2. I motivi, da esaminare congiuntamente perchè connessi, sono in parte fondati e vanno accolti.

Deve, invero, rilevarsi che la previsione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 76, commi 7 bis e ter (nella formulazione vigente nell'anno 2003), e art. 110, comma 11 (nella formulazione vigente nell'anno 2004), sanciscono chiaramente che le spese e le altre componenti negative concernenti le operazioni in questione non sono ammessi in deduzione, salvo che sia esibita prova che le imprese estere svolgano attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere

rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse abbiano avuto concreta esecuzione.

Deve, altresì, convenirsi con la difesa erariale che, attesa la finalità della disposizione, solo la dimostrazione dell'impossibilità di approvvigionarsi ad eguali condizioni su mercati di Paesi omogenei a quello con cui le operazioni vengono poste in essere, ma non inseriti nella black list, rileva ai fini della dimostrazione richiesta al contribuente dalle disposizioni in esame.

Sul punto, questa Corte ha più volte rilevato che "in tema di reddito di impresa, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 110, commi 10 e 11, come modificato dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, le spese e le altre componenti negative inerenti ad operazioni commerciali intercorse con fornitori aventi sede in Stati a fiscalità privilegiata (cosiddetta ipotesi di black list), sono ammesse in deduzione solo nel caso in cui venga fornita la prova che le imprese estere svolgano attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione" (Cass. n. 20081/2014; vedi anche Cass. n. 27613/2018.

Nel caso di specie, la C.t.r. ha ritenuto la deducibilità dei costi relativi alle operazioni con le società residenti nei paesi black list, ritenendo provati i requisiti richiesti dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 11.

In particolare, secondo i giudici di appello, la società aveva provato la sussistenza dell'interesse economico delle operazioni con i fornitori asiatici, consistente nel ricarico sul prezzo di acquisto del 200 per cento, nettamente superiore rispetto a quello nazionale a parità di merce negoziata.

La C.t.r., però, non chiarisce da quali elementi trae la convinzione che la convenienza economica degli acquisti risulti anche con riferimento a fornitori esteri residenti in Paesi non inclusi in black list, limitandosi ad un'affermazione del tutto carente di motivazione e contraria alla ripartizione legale dell'onere probatorio.

Questa Corte ha avuto modo di affermare che, quanto alla dimostrazione dell'effettivo interesse economico, è necessario valutare la "bontà" del risultato imprenditoriale conseguito, sicchè 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 l'operazione con il fornitore residente nel Paese inserito nella black list o comunque che renderebbero eccessivamente onerosa la stessa operazione con altro fornitore (in tal senso anche la circolare n. 51/2010 dell'Agenzia delle entrate).

La C.t.r. non ha tenuto conto del fatto che la società contribuente avrebbe dovuto dimostrare le ragioni economiche che giustificavano la scelta del fornitore estero, motivando la peculiarità dell'operazione stessa in termini di convenienza rispetto ad operazioni alternative.

Inoltre, nella fattispecie in esame, l'Agenzia delle entrate aveva contestato specificamente l'idoneità della documentazione prodotta dalla società contribuente a dimostrazione della

praticabilità di soluzioni alternative con altri fornitori non residenti in Paesi black list. Sotto questo profilo, la sentenza della Commissione regionale appare carente, non avendo esaminato in alcun modo le specifiche contestazioni dell'ufficio in ordine alla documentazione prodotta dalla contribuente, al fine di valutare se la contribuente avesse effettivamente assolto al proprio onere di provare la "bontà" dell'operazione economica.

I giudici di appello omettono anche ogni motivazione in ordine agli elementi presuntivi dai quali hanno tratto la convinzione che la società contribuente avesse dimostrato che le imprese estere svolgessero prevalentemente un'attività commerciale effettiva, limitandosi ad un'elencazione di dati (quali fatture relative al pagamento di canoni mensili di locazione, di consumi elettrici, di utenze telefoniche, di versamenti di contributi previdenziali, di diritti annuali di registrazione), senza chiarire il procedimento logico inferenziale che portava a ritenere provata la circostanza affermata dalla contribuente sulla base dei dati indicati.

L'Agenzia delle entrate, invero, aveva specificamente contestato la valenza probatoria di tale documentazione, in quanto essa poteva al più dimostrare l'esistenza della società fornitrice, ma non l'esercizio dell'attività commerciale prevalente nel settore tessile e dell'abbigliamento.

Inoltre, la C.t.r. non esamina neanche le contestazioni dell'ufficio in ordine alla totale carenza documentale in relazione a tre delle cinque società fornitrici.

Pertanto, con riferimento ai profili evidenziati, i motivi di ricorso sono fondati e vanno accolti.

3.1. Con il nono motivo, la ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., nonchè del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 101 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con riferimento alla perdita su crediti, la ricorrente sostiene che non si possa ritenere che, ove per un credito risulti che l'azione di recupero svolta da un legale ha avuto esito negativo, tanto che questi esprima formalmente l'avviso di irrecuperabilità del credito, vi siano perciò solo elementi certi e precisi di perdita del credito; secondo la ricorrente occorrono, per aversi detti elementi, anche uno o più riscontri indiziari che l'azione di recupero sia stata adeguatamente condotta e che il giudizio di inesigibilità del credito sia esatto; riscontri la cui sussistenza la C.t.r. non ha accertato, erroneamente bastandole la sussistenza del vano esperimento dell'azione di recupero e dell'attestazione (giudizio formalmente espresso al cliente) del legale di inesigibilità.

Con il decimo motivo, la ricorrente denunzia la nullità della sentenza impugnata per la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Secondo la ricorrente, la C.t.r. si è limitata a sostenere, genericamente ed astrattamente, che era stata esperita, con esito negativo, ogni sorta di azione di recupero, in tal modo incorrendo in una motivazione apparente sulla perdita dei crediti.

Con l'undicesimo motivo, la ricorrente denunzia l'omesso esame su di un fatto decisivo per il giudizio del quale le parti hanno discusso, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Secondo la ricorrente, ove si ritenesse che la C.t.r. abbia affermato che le modalità delle azioni di recupero svolte da controparte erano un riscontro indiziario dell'adeguatezza dell'azione di recupero dei crediti e dell'esattezza del giudizio di irrecuperabilità degli stessi, allora la motivazione sarebbe apodittica e meramente apparente.

3.2. I motivi, da esaminare congiuntamente perchè connessi, sono fondati e vanno accolti.

Sul tema della deducibilità delle perdite sui crediti ai fini fiscali non correlate all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali la giurisprudenza di questa Corte, resa dapprima sull'art. 66 TUIR e, successivamente, sull'art. 101 T.u.i.r., è ormai ferma nel ritenere la necessità, a carico del contribuente che voglia portare in deduzione la perdita, di dimostrare gli elementi "certi e precisi" che hanno dato luogo ad una perdita.

Come questa Corte ha evidenziato, "in tema di contenzioso tributario, per la deducibilità delle perdite su crediti ai fini fiscali, non correlate all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, il contribuente, che voglia portare in deduzione la perdita, è tenuto a fornire elementi inequivoci per ritenere il credito di difficile esazione, la cui ponderazione integra una valutazione di fatto incensurabile in sede di legittimità" (Cass. n. 403/2015).

Dunque, il contribuente, che intenda contestare il disconoscimento di una perdita su crediti da parte dell'ufficio, ha l'onere di fornire la prova dei fatti costitutivi del suo preteso diritto alla deducibilità della perdita e di fornire gli elementi "certi e precisi" richiesti dalla norma per dimostrare che la perdita si sia verificata effettivamente, mentre il giudice ha il potere-dovere di valutare la loro idoneità a rappresentare una perdita deducibile.

La prova a carico del contribuente investe la definitività della perdita e riguarda il mancato pagamento volontario del credito e l'impossibilità di un suo recupero in via coattiva (vedi Cass. n. 24012/2018).

Se, dunque, il creditore resta inerte nella titolarità del suo credito, esiste un credito inattuato per volontà del creditore medesimo, ma non esistono elementi "certi" per configurare una perdita fiscalmente rilevante (cfr. Cass. n. 4567/2019, in motivazione).

Nella specie, il giudice di appello ha ritenuto che la società contribuente avesse esperito infruttuosamente ogni sorta di azione di recupero ed ha richiamato la giurisprudenza di legittimità che valorizzava la lettera di un legale attestante l'inesigibilità del credito, in quanto evidentemente la società contribuente aveva in tal modo dimostrato le perdite portate in deduzione.

Tuttavia, la C.t.r., nella sua scarna motivazione, non consente di comprendere sulla base di quali elementi probatori ha ritenuto che la contribuente avesse dimostrato l'impossibilità di esigere i crediti, la definitività della perdita e la sua deducibilità nell'anno di imposta in contestazione, poichè manca un qualsiasi esame del contenuto dell'attestazione prodotta dalla società.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte, infatti, "l'anno di competenza per operare la deduzione delle perdite sui crediti deve coincidere con quello in cui si acquista certezza che questi non possono più essere soddisfatti, materializzandosi in tale momento gli elementi "certi

e precisi" della loro irrecuperabilità. Diversamente, infatti, si rimetterebbe all'arbitrio del contribuente la scelta del periodo d'imposta più vantaggioso per operare la deduzione, snaturando la regola espressa dal principio di competenza, che rappresenta invece criterio inderogabile e oggettivo per determinare il reddito d'impresa" (Cass. n. 23330/2017).

Inoltre, la circostanza riportata dalla contribuente, secondo cui molte delle società debitrici sarebbero successivamente fallite, non è dirimente, ove non consti da elementi certi che, già in precedenza, il credito non fosse esigibile.

Per quanto fin qui detto, rigettato il primo motivo, i motivi ulteriori vanno accolti nei sensi di cui in motivazione; la sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla C.t.r. della Lombardia, sezione staccata di Brescia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, rigettato il primo motivo, accoglie i rimanenti nei sensi di cui in motivazione; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla C.t.r. 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 5 aprile 2022.

Depositato in Cancelleria il 21 aprile 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza