

# Sentenza del 17/01/2023 n. 1206 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

1. A seguito di verifiche fiscali e Processo verbale di costatazione del 17.9.2007, redatto dallo stesso Ente impositore, l'Agenzia delle entrate notificava alla Nuova S. Srl , società di capitali attiva nelle Marche, con sede in provincia di Ancona, avente ristretta base partecipativa ed esercente l'attività di lavorazione di materie prime minerali importate dalla Cina, l'avviso di accertamento n. (---) avente ad oggetto maggiori Irpeg, Iva ed Irap, in relazione all'anno 2004. Per quanto ancora d'interesse, l'Amministrazione finanziaria contestava l'indicazione nella dichiarazione dei redditi, quali oneri deducibili, di costi relativi a prestazioni di trasporto ottenute da un'impresa, la Med Asia Shipping HK Ltd, operante in Paese dalla fiscalità privilegiata (Hong Kong), nella misura di Euro 986.908,00. Inoltre, l'Ente impositore contestava maggiori ricavi non contabilizzati, in relazione a materie prime presuntivamente lavorate e vendute, ma non contabilizzate, nella misura di Euro 686.647,84.

1.1. In conseguenza del maggior reddito societario accertato, erano inviati ai soci gli avvisi di accertamento relativi al reddito di partecipazione conseguito, che sono stati impugnati dai contribuenti, ed i relativi processi, giunti al giudizio di legittimità, sono stati trattati contestualmente da questa Corte regolatrice.

2. La società impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Ancona, che accoglieva il ricorso, ritenendo che la contribuente avesse dimostrato l'effettività dell'attività commerciale svolta, seppur con ditta residente in Paese dalla fiscalità privilegiata, e che l'Agenzia delle entrate avesse stimato i pretesi maggiori ricavi conseguiti servendosi di "dati approssimativi e non certi" (sent. Ctr, p. 1). In conseguenza la Ctp annullava l'avviso di accertamento.

3. L'Amministrazione finanziaria spiegava appello avverso la decisione completamente sfavorevole conseguita dai primi giudici, riproponendo i propri argomenti, innanzi alla Commissione tributaria regionale delle Marche. La Ctr rigettava l'impugnativa proposta dall'Ente impositore, e confermava l'annullamento dell'avviso di accertamento.

4. Avverso la decisione assunta dalla Ctr ha proposto ricorso per cassazione l'Amministrazione finanziaria, affidandosi a due motivi di impugnazione. Resiste mediante controricorso la società, la quale ha pure depositato memoria con allegato.

4.1. Il Pubblico Ministero, nella persona del s.Procuratore Generale Stefano Visonà, ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte, ed ha domandato di accogliersi il secondo motivo di ricorso introdotto dall'Ente impositore, rigettato il primo.

## Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , l'Amministrazione finanziaria contesta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986 ( Tuir), art. 110, commi 10 ed 11 , del in cui è incorso il giudice dell'appello, "(quanto al recupero dei costi sostenuti verso soggetti di Paesi Black List)" (ric., p. 6).

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , l'Amministrazione finanziaria censura la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 , e degli artt. 2727 , 2729 e 2697 c.c. , per avere l'impugnata Ctr errato nell'applicazione dei principi dell'accertamento analitico induttivo.

3. Mediante il suo primo strumento d'impugnazione l'Agenzia delle entrate critica la violazione di legge, in cui ritiene essere incorsa l'impugnata Ctr, per aver ritenuto deducibili i costi di trasporto sostenuti in favore di controparte commerciale appartenente a Paese iscritto in black list (Hong Kong), in assenza dei presupposti di legge.

3.1. Il motivo di ricorso proposto dall'Ente impositore lamenta effettivamente la ritenuta non corretta applicazione di norme di diritto, e resiste pertanto alla critica di inammissibilità proposta dalla controricorrente.

3.2. Tanto premesso, la norma che regola più specificamente del D.P.R. n. 917 del 1986 (Tuir), la materia è l'art. 110 che ai commi 10 ed 11 prevede, nella formula applicabile *ratione temporis*: "10. Non 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 dell'economia e 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. 11. Le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento. La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 10 è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti" (evidenza aggiunta).

4. Pertanto i costi indicati come deducibili dall'impresa italiana, in relazione ad operazioni commerciali allegate come poste in essere con imprese straniere residenti in Paesi dalla fiscalità privilegiata, e per questo incluse nella c.d. black list, non possono di regola essere dedotti, a meno che le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono

prevalentemente un'attività commerciale effettiva, oppure che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico ed hanno avuto concreta esecuzione.

4.1. Nel caso di specie la Ctr, con ampia ed esaustiva motivazione, confermando quanto deciso dai giudici di primo grado, ha accolto la tesi della società secondo cui i costi risultavano deducibili osservando, tra l'altro, "che il contribuente ha fornito prove sufficienti per dimostrare in via presuntiva l'effettività dell'attività commerciale svolta dalla società cinese. Sono stati sottoposti al vaglio dell'Ufficio prima e del giudice poi una serie di elementi che, se valutati complessivamente, inducono a ritenere realizzato il presupposto dell'effettività dell'attività imprenditoriale della ditta straniera", la Med Asia Shipping HK Ltd, "per la deducibilità dei costi. Infatti, dalla documentazione in atti (tratt(a) sia da siti internet che da informazioni assunte dalla ditta medesima) si rivela l'esistenza di una società, con uffici in attività (dipendenti, recapiti telefonici, numerosi clienti, etc.), con consolidata esperienza nel settore, che ha effettivamente eseguito la prestazione (l'Ufficio non ha mai messo in discussione l'effettività del trasporto). Secondo l'Ufficio la società italiana "avrebbe dovuto produrre il bilancio, l'atto costitutivo o lo statuto, un prospetto descrittivo dell'attività esercitata dal fornitore straniero, i contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività di quest'ultimo, la copia delle fatture e delle utenze, contratti di lavoro.... Ma tale documentazione non rientra nella disponibilità del contraente... è anche documentazione difficile da acquisire da fornitori esteri, se non attraverso dichiarazioni (come accaduto nel caso di specie) in quanto oggetto in molti Paesi di tutela della riservatezza. In ogni caso anche il requisito alternativo della concreta esecuzione per soddisfare un effettivo interesse economico appare soddisfatto, considerato che, ferma restando l'effettività della prestazione resa, non contestata dall'Ufficio, si ritiene che la Nuova Sima abbia anche razionalmente dimostrato l'effettivo interesse economico delle operazioni poste in essere considerato che la brucite è una sostanza reperibile solo in Cina e che risultava indubbiamente conveniente un trasporto della merce con il vettore cinese nel porto di Ancona per evitare ulteriori costi per trasporti via terra da altri luoghi di approdo" (sent. Ctr, p. 9 s.).

4.1.1. Il giudice dell'appello, peraltro, non manca di segnalare che lo svolgimento di effettiva attività commerciale da parte del partner di Hong Kong risulta dimostrato pure dalla documentazione dei costi, mai contestata dall'Ufficio, relativi al trasporto delle materie prime da lavorare, mediante vettore marittimo ed in quantità ingenti, comprovato anche con produzione delle bollette doganali. Inoltre, la vantaggiosità economica dell'operazione di trasporto risulta riscontrata mediante produzione di documentazione di raffronto per la valutazione comparativa del costo complessivo fino a destinazione (cfr. sent. Ctr, p. 1).

4.2. Ancora, dal sito Web della società Med Asia Shipping Ltd sono riscontrabili informazioni dell'attività svolta dalla stessa, "le diverse sedi operative site nell'area asiatica con i rispettivi recapiti e le tratte di trasporto dal territorio cinese al mare Mediterraneo in cui sarebbe specializzata la compagnia stessa, nonché il documento ricevuto in data 12 febbraio 2009 dal fornitore estero costituito da una dichiarazione firmata dal Managing Director della società dalla quale emergerebbe che la Med Asia Shipping (HK) Limited con sede ad Hong Kong svolgerebbe la propria attività sin dal 1998 in Hong Kong, sarebbe specializzata in particolare in trasporti marittimi dall'Estremo Oriente ai porti del Mediterraneo, ivi compreso il porto di Ancona, avrebbe realizzato nel 2004 un volume di ricavi di circa USA 30 milioni fornendo i suoi servizi a

circa 40-50 clienti di tutte le parti del mondo, svolgerebbe la propria attività nel centro di Hong Kong in uffici di circa 200 mq dove, nel 2004, lavoravano circa 10 dipendenti con recapiti telefonici (852) 2868 6859, sarebbe registrata come Companies Ordinance con il numero 597265, il tutto a dimostrazione dell'effettività in concreto dello svolgimento di un'attività commerciale da parte del fornitore estero. Inoltre, nel caso di specie tali operazioni sono consistite, come evidenziato da subito all'Agenzia delle Entrate nell'acquisto di un materiale, la brucite, reperibile quasi esclusivamente in una zona ben definita della Cina presso un fornitore cinese 'Dandong Chunlin Mineral Products Co. Ltd'; infine l'acquisto era stato eseguito con clausola FOB, utilizzando per il trasporto di un vettore marittimo operante e con sede operativa (Hong Kong) vicina al porto di imbarco e di provenienza del materiale, specializzato in trasporti dall'Oriente al mar Mediterraneo, in grado di utilizzare navi specifiche in grado da un lato di soddisfare le esigenze del trasporto (stivaggio alla rinfusa del materiale in notevoli quantità: circa 7.000 tonnellate), condizioni in grado di soddisfare meglio l'economicità dell'operazione e, dall'altro, di garantire un elevato standard di qualità del servizio di trasporto e consegna del materiale effettuato direttamente nel porto di Ancona" (sent. Ctr, p. 4, evidenza aggiunta).

5. A queste articolate osservazioni proposte dal giudice dell'appello la ricorrente Agenzia delle entrate contrappone generiche valutazioni. Afferma, correttamente, che lo svolgimento di attività commerciale da parte del partner estero operante in Paese iscritto in black list, ai fini della deducibilità dei costi, debba essere "prevalente", risultando a tal fine irrilevante la prova dello svolgimento di singole concrete operazioni commerciali concluse con la società italiana, ma trascura di rilevare che, in base a quanto emergente dagli atti di causa, la Med Asia Shipping HK Ltd svolgeva esclusivamente attività commerciale.

5.1. L'Ente impositore contesta che sia stata raggiunta la prova dell'interesse economico della società italiana a conseguire la prestazione di trasporto da società estera operante in Paese incluso in black list, ma non contrasta le valutazioni espressamente proposte sul punto dalla Ctr, riprendendo quanto già deciso dalla Ctp, secondo cui i materiali da trasportare provenivano dalla Cina, e la Nuova Sima SrI si è affidata ad un vettore vicino per luogo di operatività a quello di estrazione dei materiali, nonchè specializzato in trasporti nel Mediterraneo ed addirittura in grado di recapitare le merci nel porto di Ancona, quello preferibile per la contribuente, realizzandosi un'operazione commerciale che può ritenersi, a livello presuntivo, verosimilmente conveniente in relazione al profilo economico per la società italiana, anche a prescindere dalla documentazione prodotta dalla contribuente per attestare la convenienza delle modalità di trasporto prescelte rispetto a quelle alternative possibili.

Il primo motivo di ricorso proposto dall'Ente impositore deve pertanto valutarsi infondato, e deve perciò essere respinto.

6. Con il secondo mezzo di ricorso, L'Agenzia delle entrate critica la valutazione operata dalla Ctr in materia di contestazione alla società del conseguimento di maggiori ricavi non contabilizzati, in applicazione delle regole dell'accertamento analitico induttivo del reddito.

Occorre specificare che l'attività svolta dalla Nuova S. SrI consiste nell'acquisto di minerali quale materia prima, e nella lavorazione della stessa mediante essiccazione e frantumazione, al fine di realizzare un prodotto utile per la vendita. I minerali da lavorare che, come si è anticipato

provengono tutti dalla Cina, sono il carbonato di calcio, il carbonato di magnesio e la brucite (oltre l'allumina, idrossido di alluminio).

6.1. Il calcolo dei maggiori ricavi non contabilizzati effettuato dall'Amministrazione finanziaria dipende dalla stima della quantità di prodotto finito presuntivamente venduto, in considerazione delle quantità di materie prime acquistate. Nella specifica lavorazione, l'unico sfrido da calcolare, secondo l'Amministrazione finanziaria, è quello che dipende dall'essiccazione della materia prima, mediante riscaldamento alimentato da gas metano, che pertanto si risolve nella diminuzione del peso del prodotto lavorato da rivendere rispetto al peso della materia prima acquistata, in conseguenza della perdita di umidità.

6.2. Le norme da esaminare sono principalmente del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 , i primi due commi, nella versione applicabile *ratione temporis*, in materia di accertamento tributario e nella parte più direttamente d'interesse, dispongono: "(I) d) L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti. (II) In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti".

7. Tanto premesso, l'Agenzia delle entrate ha calcolato lo sfrido relativo alla lavorazione delle varie materie prime in modi diversi. Con riferimento al carbonato di magnesio (magnesite) ed alla brucite (idrossido di magnesio) "i verificatori hanno fatto riferimento alle condizioni di fornitura richieste" dalla società nei contratti di acquisto della materia prima, stimate attendibili tenuto conto che la "mancanza di contestazioni sulle forniture da parte della Srl non poteva che indicare la conformità della merce acquistata alle specifiche contrattuali (anche) per il suo contenuto di umidità". Dai contratti di acquisto della materia prima stipulati dalla Nuova Sima Srl è risultato che le percentuali massime di umidità tollerate, il cui superamento avrebbe comportato "la non accettazione del materiale", risultavano del 5% per la magnesite e del 3% per la brucite. verificatori hanno quindi calcolato lo sfrido in un valore medio, rispettivamente il 2,5 % e l'1,5%.

Tuttavia, "per ciò che concerne il carbonato di calcio", di gran lunga la materia prima maggiormente acquistata, lavorata e commercializzata dalla Nuova S. Srl , "non essendo stata in grado la parte di indicare e documentare una stima dell'umidità in esso contenuto, i verificatori hanno assunto come dato un valore medio delle umidità riscontrate nelle altre due materie prime pari al 2%... risultano, comunque, per il carbonato di calcio, il carbonato di magnesio e l'idrossido di magnesio ben 4.725,967 tonnellate di prodotto non contabilizzato tra le vendite nell'anno 2004" (ric. p. 11, che riprende il PVC, e p. 16).

8. La società ha opposto l'approssimazione e l'inattendibilità delle valutazioni espresse dai verificatori ed ha prodotto consulenza tecnica di parte, attestante anche "la quantità di materiale non vendibile all'esito del ciclo di lavorazione" (controric., p. 4). Inoltre, ha ritenuto non potesse trascurarsi che dati attendibili risultavano desumibili dalla quantità di gas metano che è stata acquistata ed utilizzata per essiccare la materia prima.

8.1. I dati emergenti dalla consulenza di parte prodotta dalla società sono stati specificamente contestati dall'Amministrazione finanziaria la quale lamenta, in particolare, le ritenute inidonee condizioni di prelevamento del materiale ai fini della verifica ("all'aperto, su di un camion proveniente dalla cava", ric., p. 17), come pure la possibilità di valorizzare la quantità di metano consumato, perchè "non vi è dimostrazione che quel consumo sia dovuto al maggiore grado di umidità della merce" (ric., p. 17).

9. In ogni caso, ha criticato la ricorrente Agenzia delle entrate, "senza neppure ipotizzare la possibilità di ricorrere ad una consulenza tecnica d'ufficio, la Ctr ha ritenuto che gli studi tecnici commissionati dalla Società contribuente siano da preferire... sulla sola scorta di valutazioni che non sono solo completamente unilaterali - in quanto espresse da tecnici incaricati dalla Società contribuente - ma che neppure vengono vagliate, sia pure di sfuggita, nel loro contenuto concreto". In definitiva, "a tutto volere concedere... anche ove si fosse condiviso il convincimento della Ctr per cui lo sfrido relativo al carbonato di calcio non andava quantificato nel 2% (valore prudenziale rispetto al 3% e al 5% pattuiti contrattualmente per gli altri materiali), la ricostruzione dei maggiori ricavi non avrebbe potuto essere annullata tout court, ma solo rideterminata alla luce del valore ritenuto corretto dal Giudice dell'appello" (ric., pp. 14, 17 s.).

10. In materia la Ctr osserva che "la ricostruzione operata dall'Ufficio non appare comunque totalmente attendibile" (sent. Ctr p. 10, evidenza aggiunta), il calcolo dello sfrido in base alla percentuale media di umidità della materia prima, infatti, ha potuto essere calcolata "solo con riferimento a due materiali che rappresentavano una piccola parte di materia prima utilizzata (brucite e carbonato di magnesio), non essendo in possesso per il carbonato di calcio (che rappresentava la stragrande maggioranza delle tonnellate di materiale utilizzato) di un dato altrettanto attendibile" (ibidem), ed ha quindi ritenuto che il dato quantificato dall'Amministrazione finanziaria, ai fini della stima dell'umidità propria del carbonato di calcio, calcolando la media dell'umidità riferibile ad altre materie prime, risultasse meno attendibile del dato calcolato dalla società con analisi di campioni della specifica materia prima lavorata, e si è visto che l'Agenzia delle entrate esprime in proposito riserve.

11. Occorre allora preliminarmente rilevare che dall'esame degli atti di causa emerge che l'ipotesi di disporre una CtU per stimare la percentuale di umidità media del carbonato di calcio ben avrebbe potuto essere valutata dalla Ctr, la quale non si esprime in proposito, e deve prendersi atto che, comunque, il giudice dell'appello non esamina le contestazioni proposte dall'Ente impositore, in primo luogo in materia di modalità di prelievo del campione analizzato nella consulenza di parte.

12. In ogni caso, il giudice del merito che ritenga solo parzialmente fondato l'accertamento tributario non deve annullarlo completamente, bensì ricalcolare quale sia il corretto ammontare del tributo cui deve essere assoggettato il contribuente.

In proposito questa Corte regolatrice ha già avuto modo di chiarire che "il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'Ufficio, sicchè il giudice, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla

corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte", Cass. sez. V, 10.9.2020, n. 18777 ; essendosi già in precedenza specificato che "il processo tributario, pur introdotto mediante l'impugnazione di un atto, ha ad oggetto il rapporto sostanziale posto a fondamento dello stesso, sicchè il giudice, ove ritenga invalido l'atto impositivo per motivi non formali, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, avvalendosi degli ordinari poteri di indagine e di valutazione dei fatti e delle prove consentiti dagli artt. 115 e 116 c.p.c. , senza che, da un lato, ciò costituisca attività amministrativa di nuovo accertamento e, da un altro, determini una violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato", Cass. sez. VI-V, 15.10.2018, n. 25629 .13 13. Il secondo motivo di ricorso introdotto dall'Amministrazione finanziaria risulta quindi fondato e deve essere accolto per quanto di ragione, cassandosi la decisione impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche, la quale procederà a nuovo giudizio nel rispetto dei principi esposti.

La Corte:

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo di ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate, respinto il primo, cassa la decisione impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche perchè, in diversa composizione, proceda a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi esposti, e provveda anche a regolare le spese di lite del processo di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, il 6 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 17 gennaio 2023

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza