



LA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE  
QUINTA SEZIONE CIVILE

4  
9723.21

Composta da

Ettore Cirillo

Andreina Giudicepietro

Riccardo Guida

Marcello M. Fracanzani

Giuseppe Nicastro

-Presidente-

-Consigliere rel.-

-Consigliere-

-Consigliere-

-Consigliere -

Oggetto:

N.R.G. 12456/2014

Cron. 9723

UC - 13/1/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12456/2014 R.G. proposto da

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *p.t.*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici, in Roma, in via dei Portoghesi n. 12, è domiciliata;

-ricorrente -

CONTRO

$\frac{157}{2021}$   
(omissis) s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'avv. ti (omissis), (omissis) e (omissis) (omissis), elettivamente domiciliata presso i primi due in (omissis) (omissis);

-controricorrente-

E

(omissis) s.r.l., in liquidazione e con domanda di ammissione al concordato preventivo, in persona del legale rappresentante pro tempore;

-intimata-

avverso la sentenza nr. 28/24/13 della Commissione tributaria regionale della Toscana, pronunciata in data 18 marzo 2011, depositata in data 20 marzo 2013 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 gennaio 2021 dal consigliere Andreina Giudicepietro;

RILEVATO CHE:

L'Agenzia delle Entrate ricorre con un unico articolato motivo avverso la (omissis) s.r.l., in liquidazione e con domanda di ammissione al concordato preventivo, e la (omissis) s.r.l. per la cassazione della sentenza nr. 28/24/13 della Commissione tributaria regionale della Toscana, pronunciata in data 18 marzo 2011, depositata in data 20 marzo 2013 e non notificata, che, in controversia relativa all'impugnativa dell'atto di contestazione con cui, in relazione all'anno di imposta 2004, veniva irrogata una sanzione di euro 50.000,00 per l'omessa indicazione separata dei costi di cui all'art.10, comma 11, d.P.R. 22 dicembre 1986 n.917 (T.u.i.r.), ha accolto l'appello della (omissis) (omissis) s.r.l. avverso la sentenza della C.t.p. di Firenze, che aveva rigettato il ricorso della stessa società (omissis) s.r.l.;

la fattispecie trae origine da una verifica della polizia tributaria di Firenze nei confronti della (omissis) s.r.l. finalizzata al controllo dell'applicazione della normativa fiscale in merito agli acquisti effettuati in Paesi inclusi nella c.d. black list di cui al D.M. 23 gennaio 2002;

con l'atto oggetto di impugnazione, l'Agenzia delle entrate irrogava la sanzione di euro 50.000,00, prevista dall'art.8 c.3 bis d.lgs.n.471/97 per l'omessa separata indicazione dei costi di cui all'art.10 e.11 T.u.i.r.;

la società impugnava l'avviso di irrogazione delle sanzioni innanzi alla C.t.p. di Firenze che respingeva il ricorso con sentenza riformata dalla C.t.r. della Toscana n.28/24/13, depositata il 20.3.2013;

con la sentenza impugnata, la C.t.r. riteneva che, sebbene << la facoltà riconosciuta al contribuente dalla normativa di riferimento relativa alla emendabilità della dichiarazione non può essere rapportata, come erroneamente propone l'impugnata sentenza, all'istituto del ravvedimento operoso>>, << non è del pari vero che la dichiarazione fiscale integrativa- presentata anche successivamente alla constatazione di riprese fiscali- produca- come pretende

l'appellante- un effetto estintivo totale>>;

secondo il giudice di appello, <<a mente dell'articolo 1, comma 303 della legge 296/2006- applicabile retroattivamente anche in virtù del principio di legalità (articolo 3, comma 3, del decreto legislativo 18/12/1997, n. 472)- se il contribuente fornisce delle circostanze che gli danno diritto alla deroga contemplata dall'articolo 110, comma 11, del T.u.i.r. (circostanze nel caso di specie asseverate e non contestate), l'unica sanzione applicabile per la violazione di carattere meramente formale (mancata indicazione separata) rimane quella da euro 258,00 ad euro 2065,00 prevista dall'articolo 8, comma primo, decreto legislativo n. 471/97>>;

la C.t.r. concludeva, quindi nel senso che << la sanzione proporzionale del 10%, con un minimo di euro 500,00 ad un massimo di euro 50.000,00, si applica soltanto qualora la impresa avente sede in Italia non provi le circostanze che danno diritto alla deduzione in deroga al principio generale di ineducibilità del costo di merci importate dai paesi inclusi nella black list>>;

a seguito del ricorso e del deposito della relazione ex art.380 bis cod. proc. civ. da parte del consigliere relatore della VI sezione, con ordinanza del 25/11/2015, la causa veniva rinviata a nuovo ruolo per consentire la rinotifica del ricorso alla società (omissis) s.r.l. presso il difensore costituito nel precedente grado di giudizio, rag. (omissis) ;

l'Agenzia delle entrate provvedeva alla rinnovazione della notifica del ricorso mediante invio via p.e.c. al difensore dell'atto, che risultava consegnato in data 11 gennaio 2016;

la società (omissis) s.r.l. si costituiva con controricorso notificato il 22 febbraio 2015 e depositato in data 10 marzo 2016;

il ricorso è stato successivamente inviato alla V sezione civile e fissato per la Camera di Consiglio del 13 gennaio 2021, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197;

le parti hanno depositato memorie;

CONSIDERATO CHE:

preliminarmente, deve rilevarsi che la società (omissis) s.r.l. risulta aver depositato in data 10/3/2016 il controricorso, con cui ha dedotto di aver ricevuto comunicazione dal Rag. (omissis) della notifica in rinnovazione,

effettuata in data 11 gennaio 2016 dall'Agenzia delle Entrate (per il tramite dell'Avvocatura di Stato) mediante posta elettronica certificata all'indirizzo pec del Rag. (omissis) (doc. 1) del ricorso meglio indicato in epigrafe;

la società, con il controricorso e la memoria successivamente depositata, sostiene di essere del tutto estranea al presente contenzioso, che avrebbe ad oggetto l'impugnazione effettuata da altra società, denominata tuttavia come l'esponente, (omissis) s.r.l., dell'atto di contestazione (omissis) inerente il periodo d'imposta 2004;

nel ricorso introduttivo, in particolare, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'atto di contestazione oggetto di impugnazione venne emesso nei confronti della (omissis) s.r.l. a seguito della notifica, alla medesima società, di processo verbale di constatazione;

l'Ente impositore, inoltre, ha evidenziato che il codice fiscale della (omissis) (omissis) s.r.l. <<corrisponde ora a (omissis) s.r.l. in liquidazione>>;

pertanto, la controricorrente deduce la propria carenza di legittimazione passiva, in quanto sarebbe società diversa, costituita solo nel 2012 e con un differente codice fiscale, da quella che aveva impugnato, nei precedenti gradi di merito, l'atto di contestazione emesso nei suoi confronti dall'Agenzia delle entrate;

la controricorrente produce visure storiche dalle quali si evince quanto sostenuto in controricorso e con la memoria;

l'eccezione di carenza di legittimazione passiva è fondata e va accolta, in quanto la società (omissis) s.r.l. (p.iva (omissis) ) risulta costituita in data 28 dicembre 2011 ed iscritta nel registro delle imprese il 5 gennaio 2012;

essa, quindi, è soggetto distinto rispetto sia alla (omissis) s.r.l. sia alla (omissis) s.r.l., cui l'Agenzia delle Entrate si riferisce nel ricorso per cassazione e nella relata di notifica allo stesso allegata;

tale circostanza è altresì desumibile dal diverso codice fiscale/partita iva attribuito alla comparente rispetto a quello della (omissis) s.r.l. (precedentemente denominata (omissis) s.r.l.);

la controricorrente, conseguentemente, non è stata parte dei precedenti gradi di giudizio del presente contenzioso tributario il quale, al contrario, ha riguardato una società avente denominazione analoga ( (omissis) s.r.l.), ma codice fiscale diverso;

l'odierna società, siccome costituita il 28 dicembre 2011, non ha potuto ricevere la notifica dell'atto di contestazione oggetto del presente contenzioso, il quale, come risulta dallo stesso ricorso introduttivo, è stato emesso in data 28 settembre 2006, ossia cinque anni prima della data della sua costituzione;

i rilievi che precedono dimostrano dunque la fondatezza dell'eccezione preliminare di rito sollevata dalla controricorrente (ossia la carenza di legittimazione passiva di quest'ultima) e la conseguente inammissibilità del ricorso per cassazione notificato alla (omissis) s.r.l.;

tuttavia, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, notificato anche alla (omissis) s.r.l., nei confronti della quale il ricorso è ammissibile, dovendosi ritenere che vi sia una continuità tra la originaria (omissis) s.r.l. e la (omissis) s.r.l., essendo quest'ultima era subentrata nel codice fiscale della prima;

passando, quindi, all'esame dell'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art.8 d.lgs. 18 dicembre 1997 n.471, dell'art.16 d.lgs. 18 dicembre 1997 n.472 e dell'art. 1, commi 302 e 303, l. 27 dicembre 1996 n.296, in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.;

il motivo è fondato e va accolto;

il giudice di appello aveva ritenuto che la dichiarazione integrativa presentata dalla contribuente, con indicazione separata dei costi anche in epoca successiva alla contestazione, non produceva un effetto estintivo totale delle sanzioni a carico del contribuente, determinando unicamente l'applicazione della sanzione di cui al comma 1 dell'art.8 d.lgs.n.471/97, con esclusione della sanzione massima di euro 50.000,00, applicabile unicamente in assenza di prova circa i presupposti che davano diritto alla deduzione dei costi;

secondo la ricorrente, la C.t.r. aveva errato nell'escludere l'applicazione della sanzione introdotta dall'art.8 c.3 bis d.lgs.n.471/1997, come novato dai commi 302 e 303 l. n.296/2006, il quale aveva sostituito all'indeducibilità dei costi non indicati separatamente in dichiarazione la sanzione fino ad un massimo del dieci per cento dei costi medesimi per il caso di sussistenza dei presupposti per la deducibilità dei costi, ancorchè non fossero stati separatamente indicati in dichiarazione;

la dichiarazione integrativa volta a sanare tale omessa separata indicazione non poteva, pertanto, produrre alcun effetto se intervenuta in epoca

successiva alla contestazione della violazione, determinando comunque l'applicazione cumulativa delle sanzioni previste dai commi 1 e 3 bis dell'art.8 d.lgs.n.471/1997;

come è stato detto <<in tema d'imposte sui redditi, in caso di omessa o lacunosa esposizione di componenti negative del reddito inerenti operazioni commerciali intercorse con imprese aventi sede in Stati aventi regimi fiscali privilegiati, la contestazione della violazione costituisce causa ostativa alla presentazione della dichiarazione integrativa, di cui all'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, in quanto se fosse possibile porre rimedio alle irregolarità anche dopo la contestazione delle stesse la correzione si risolverebbe in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni previste dal legislatore. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza di merito che aveva ritenuto idonea a sanare l'illecito la dichiarazione integrativa del contribuente successiva alla verifica parziale dell'Amministrazione finanziaria, ma anteriore alla notifica del processo verbale di constatazione)>> (Cass. Sez. 6 - 5, Sentenza n. 15798 del 27/07/2015);

inoltre, questa Corte, con le sentenze n.15285/2015, n.15260/2015 e n.15798/2015, depositate rispettivamente il 21 e il 27 luglio 2015, richiamando ulteriori precedenti (in particolare Cass.n.5398/2012 e 24929/2013), ha compiuto un *excursus* storico delle modifiche normative apportate alla disciplina degli acquisti operati da Paesi a fiscalità privilegiata, evidenziando il superamento dell'indeducibilità dei costi inizialmente correlato alla triplice dimostrazione che: a) i contraenti stranieri svolgevano attività commerciale; b) le operazioni avevano avuto concreta esecuzione; c) le operazioni fossero indicate separatamente in dichiarazione;

tale sistema, originariamente previsto dal D.P.R. n. 917 del 1976, art. 76, c.7 bis fino al 31.12.2003 e dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, commi 10 e 11, nel testo in vigore dall' 1 gennaio 2004 al 1 gennaio 2007, ha lasciato il posto ad una diversa regolamentazione normativa, avente decorrenza dall'1 gennaio 2007, secondo cui la deducibilità dei costi scaturenti da operazioni intercorse con soggetti residenti in Paesi *Black list* risulta subordinata unicamente alla prova dell'operatività dell'impresa estera contraente e dell'effettività della transazione commerciale;

il comma 302 dell'art. 1 l.n.296/2006, ha, quindi, aggiunto all'art.8 d.lgs.n.471/1997 il comma 3-bis, secondo il quale <<Quando l'omissione o

incompletezza riguarda l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'articolo 110, comma 11, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applica una sanzione amministrativa pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000>>;

infine, la l. n. 296 del 2006, art. 1, al comma 303, ha ulteriormente disposto in via transitoria che <<...La disposizione del comma 302 si applica anche per le violazioni commesse prima della data di entrata in vigore della presente legge, sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'art. 110, comma 11, primo periodo, del citato testo unico delle imposte sui redditi. Resta ferma in tal caso l'applicazione della sanzione di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art.. 8, comma 1>>;

appare chiaro, dunque, che il legislatore ha ritenuto che la violazione (omessa indicazione separata dei costi) comportasse la nuova sanzione amministrativa proporzionale (pari al 10% dei costi) ed anche la sanzione fissa per le violazioni formali, ritenuta, invece erroneamente applicabile in via esclusiva dalla Commissione Tributaria Regionale;

tale interpretazione è stata ribadita anche di recente da questa Corte, che ha affermato che <<in tema di determinazione del reddito d'impresa, a decorrere dal 1° gennaio 2007 (data di entrata in vigore della l. n. 296 del 2006), la deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati (cd. "black list") è condizionata alla prova, da parte dell'impresa residente, che "le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva" ovvero che "le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico", mentre l'obbligo di separata indicazione nella dichiarazione dei suddetti costi è stato degradato da condizione sostanziale di deducibilità di essi a obbligo di carattere formale. Nel caso di violazione di quest'ultimo obbligo commessa prima del 1° gennaio 2007, in base alla norma transitoria dell'art. 1, comma 303, della legge cit., qualora l'impresa residente fornisca la prova delle menzionate condizioni sostanziali di deducibilità dei costi (o anche qualora l'Amministrazione finanziaria non le contesti), si applica sia la sanzione amministrativa proporzionale pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese non indicate (primo periodo del comma 303), sia la sanzione

Hi

amministrativa da 258,23 a 2.065,83 euro prevista dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 (secondo periodo del comma 303) (In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato l'impugnata sentenza della CTR che aveva affermato che l'impresa contribuente che, nel periodo d'imposta 2003, aveva dedotto costi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in Paesi cd. "black list" senza indicarli separatamente in dichiarazione, fornendo la prova dell'esistenza delle condizioni sostanziali di deducibilità degli stessi costi, andava esente da sanzioni in ragione dell'asserito carattere "meramente formale" della violazione)>> (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9338 del 21/05/2020);

nella fattispecie in esame, temporalmente collocata in epoca anteriore al 31.12.2006, ma comunque soggetta alla disciplina di cui al comma 303 ult.cit. in forza della disciplina transitoria, risulta applicabile, per la sola violazione dell'obbligo di separata indicazione, il cumulo della sanzione proporzionale del 10 per cento (entro limiti prescritti) disposta dal sopravvenuto comma 3 bis, con la sanzione, definita nel minimo e nel massimo, di cui al comma 1 dell'art. 8 d.lgs.n.471/1997;

diversamente ragionando si dovrebbe giungere alla conclusione per cui alle violazioni commesse dopo la novella si applicherebbe la sanzione del 10%, mentre, per le violazioni antecedenti resterebbe applicabile solo la sanzione in misura fissa;

tale lettura della normativa, come rilevato da parte ricorrente, sarebbe del tutto irrazionale e contraria allo spirito della novella di mitigare la sanzione, con un paradossale effetto premiale a vantaggio di chi ha commesso la violazione quando questa era più grave;

in conclusione, il ricorso va accolto nei confronti della (omissis) s.r.l. e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla C.t.r. della Toscana, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità, ad eccezione di quelle nei confronti di (omissis), che vanno compensate;

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei confronti della (omissis) s.r.l., dichiarato inammissibile nei confronti della (omissis) s.r.l.;

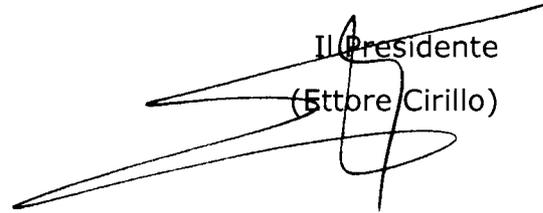
cassa la sentenza impugnata e rinvia alla C.t.r. della Toscana, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di

legittimità, ad eccezione di quelle tra la (omissis) s.r.l e l'Agencia delle entrate, che vanno compensate.

fv

Così deciso in Roma, il giorno 13 gennaio 2021.

Il Presidente  
(Ettore Cirillo)



Deposito in Cancelleria

del 4 APR 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Anna Maria Ursaia

