



Numero registro generale 8894/2017

Numero sezionale 315/2023

Numero di raccolta generale 13742/2023

Data pubblicazione 18/05/2023

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: **Cessione oro –
Regime applicabile -
Condizioni.**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Ernestino Luigi BRUSCHETTA	- Presidente -	
Giovanni LA ROCCA	- Consigliere -	R.G.N. 8894/2017
Giuseppe FUOCHI TINARELLI	- Consigliere Rel. -	Cron.
Lunella CARADONNA	- Consigliere -	UP – 21/02/2023
Salvatore LEUZZI	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 8894/2017 R.G. proposto da

(omissis) (omissis) **Srl in liquidazione**, rappresentata e difesa dagli
Avv.ti (omissis) con domicilio eletto presso lo
studio dell'Avv (omissis)

, giusta procura

in calce al ricorso;

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle entrate

- *intimata* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 5269/2016, depositata il 12 ottobre 2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio della pubblica udienza del 21 febbraio 2023, fissata ai sensi dell'art. 23, comma 8 bis, l. n. 176 del 2020, dal Cons. Giuseppe Fuochi Tinarelli.

Firmato Da: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 5b4ae5fccc8c8dbffe40c807553ae42c
Firmato Da: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 628e54b7a2ec27484a9e35c4c04a67bf5 - Firmato Da: PURPO NATALIA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 235c2b680d603ee3ebd5d4e446b335396





Lette le conclusioni formulate dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Tommaso Basile, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

L'Agencia delle entrate emetteva nei confronti di (omissis) (omissis) Spa in liquidazione avviso di accertamento, ai fini Iva, Ires e Irap per l'anno 2008, in relazione alla cessione di 15 kg di oro in lamine, poi oggetto di sequestro presso il valico italo-svizzero di (omissis)

In particolare, l'Ufficio, a seguito delle indagini della Guardia di finanza nell'ambito di attività criminali finalizzate all'esportazione clandestina di preziosi in (omissis), rilevava che l'amministratore di fatto della società, sig. (omissis) (omissis) (omissis) aveva consegnato l'oro, senza emissione di fattura e regolazione in contanti, al sig. (omissis)

(omissis) amministratore della società (omissis) (omissis) (omissis) Spa, il quale, tuttavia, era il reale acquirente.

Per tali fatti, era stato emesso un primo avviso di accertamento, notificato il 5 dicembre 2013, poi annullato in via di autotutela e sostituito con l'emissione di nuovo avviso di accertamento, notificato in data 21 novembre 2014, per l'importo di € 7.989.952,00, a sua volta ridotto dall'Ufficio quanto ai ricavi, per il riconoscimento della detraibilità dei costi, ad € 181.822,00 ai fini Ires e Irap.

L'impugnazione della contribuente era rigettata dalla CTP di Milano. La sentenza era confermata dalla CTR in epigrafe, secondo la quale l'avviso era legittimo e tempestivo e la pretesa fondata, posto che il (omissis) era l'effettivo cessionario e la merce, in quanto consistente in "materiale oro" in lamine, era soggetta al regime Iva e non fruiva di esenzione, riferita solamente all'oro da investimento e a quello scambiato su "conti metallo"; né era applicabile il regime di non imponibilità ex art. 8 d.P.R. n. 633 del 1972 per la carente prova dell'esportazione della merce ovvero quello del margine, non essendo





provato l'acquisto da consumatori finali, neppure essendo applicabile il regime del reverse charge.

(omissis) (omissis) Spa ricorre per cassazione con due motivi.

L'Agenzia delle entrate è rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente va disattesa l'istanza di trattazione in presenza, tardivamente depositata in data 6 febbraio 2023.

2. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., carente, omessa e insufficiente motivazione circa un fatto decisivo del giudizio.

2.1. Il motivo è inammissibile

2.2. La doglianza, trattandosi di sentenza pubblicata in data 12 ottobre 2016, non è più proponibile ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. *ratione temporis* vigente nella nuova formulazione introdotta dall'art. 54, comma 1, lett. b), del d.l. 22 giugno 2012 n. 83, conv. con modif. nella l. 7 agosto 2012 n. 134, che ha circoscritto il controllo del vizio di legittimità alla verifica del requisito "minimo costituzionale" di validità prescritto dall'art. 111 Cost., sicché è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

Tale requisito minimo non risulta soddisfatto soltanto quando ricorrano quelle stesse ipotesi che si convertono nella violazione dell'art. 132, n. 4, c.p.c. e che determinano la nullità della sentenza (mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale; motivazione apparente; manifesta ed irriducibile contraddittorietà; motivazione perplessa od incomprensibile), mentre al di fuori di esse residua soltanto l'omesso esame di un fatto storico controverso, che è stato oggetto di





discussione e che sia "decisivo", non essendo più consentito impugnare la sentenza per criticare la sufficienza del discorso argomentativo a giustificazione della decisione adottata sulla base degli elementi fattuali acquisiti al rilevante probatorio ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi (Sez. U, n. 8053 del 2014, Rv. 629831 e 629830).

2.3. Nella specie, la sentenza lungi dall'esser meramente apparente, è chiaramente e specificamente articolata su tutte le questioni – ivi compresa l'eccepita violazione dell'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973 -, risolvendosi la contestazione in una mera non condivisione del percorso motivazionale, come riconosciuto, del resto, nello stesso ricorso (*«i giudici citati si sono pronunciati con un'articolata e robusta motivazione, seppure non divisibile»*).

3. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione di legge sotto diversi autonomi profili e in particolare:

a) violazione dell'art. 43, terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 poiché l'avviso di accertamento non poteva venire rinotificato per l'assenza di nuovi elementi che giustificassero l'emissione di un nuovo avviso di accertamento;

b) violazione dell'art. 43, primo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 per tardività della notifica e decadenza del potere accertativo, dovendosi applicare, in presenza di condotta di rilevanza penale, il nuovo regime più favorevole di cui all'art. 2, comma 2, d.lgs. n. 128 del 2015, neppure essendo stato notificato l'atto impositivo al sig. (omissis) amministratore di fatto e autore dell'illecito;

c) violazione dell'art. 53 tuir con riguardo ai contestati ricavi "in nero", neppure essendo stata considerata l'assoluzione in sede penale del sig. (omissis) decisa dal Tribunale di Milano con sentenza 7 febbraio 2017; nell'articolazione del motivo viene altresì contestata la carenza e la genericità degli elementi di prova sulla quantità di merce e sui





relativi prezzi, fondata solo sul pvc e sulle intercettazioni di cui contesta la rilevanza;

d) violazione dell'art. 10, n. 11, d.P.R. n. 633 del 1972 per aver la CTR escluso l'applicabilità del regime di esenzione posto che il rapporto commerciale era intervenuto tra le due società (e non con il (omissis) in proprio) e la cessione aveva ad oggetto oro riconducibile alla categoria del materiale d'oro su conto metalli;

e) violazione dell'art. 17, quinto comma, d.P.R. n. 633 del 1972 per aver la CTR escluso l'applicazione del regime del reverse charge.

4. La doglianza sub a) è infondata.

4.1. Nella specie è incontroverso che l'originario avviso era stato annullato in via di autotutela e che, successivamente, l'Agenzia delle entrate si era limitata a rimettere il medesimo avviso, sicché la fattispecie esula dall'ambito dell'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973 e, invece, trova la sua fonte e legittimazione nell'art. 2 quater, del d.l. n. 564 del 1994, conv. in l. n. 656 del 1994 (v. *ex multis* Cass. n. 7751 del 20/03/2019; Cass. n. 25055 del 08/10/2019).

Va rilevato, con riguardo alla autotutela cd. sostitutiva (qui in rilievo e concernente l'ipotesi in cui l'Amministrazione proceda ad un tempo ad annullare l'atto illegittimo e a sostituirlo con altro, di contenuto sostanzialmente identico, ma sfronato dai vizi originari), che la giurisprudenza di questa Corte ha più volte affermato che essa trova fondamento nel "principio di perennità della potestà amministrativa". Il relativo potere trova il suo limite, da un lato, nell'eventuale giudicato di merito sull'atto ritirato, e dall'altro, nel decorso del termine di decadenza fissato dalla legge per l'attività di accertamento (Cass. n. 7033 del 21/03/2018; Cass. n. 7751 del 20/03/2019; Cass. n. 27091 del 23/10/2019)

4.2. Orbene, la CTR, nel rilevare tale effetto sostitutivo integrale, si è chiaramente attenuta ai principi di diritto su esposti.





5. Pure il profilo sub b) è infondato.

5.1. Costituisce giurisprudenza assolutamente consolidata, e che ha trovato conferma nella stessa sentenza n. 247 del 2011 della Corte costituzionale, per cui è sufficiente l'astratta sussistenza di un reato perseguibile d'ufficio, che fa sorgere l'obbligo di denuncia in capo al pubblico ufficiale ai sensi dell'art. 331 c.p.p., senza sia necessario il suo accertamento in concreto, sicché il raddoppio del termine opera indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo, restando parimenti irrilevante che l'atto impositivo sia o meno stato notificato al (contestato) autore del reato (Cass. n. 17586 del 28/06/2019; Cass. n. 22337 del 13/09/2018; Cass. n. 11171 del 30/05/2016; da ultimo Cass. n. 13481 del 02/07/2020).

Quanto alla disciplina sopravvenuta di cui al d.lgs. n. 128 del 2015, è parimenti univoco l'orientamento per cui *«i termini previsti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e dall'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA, come modificati dall'art. 37 del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., in l. n. 248 del 2006, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se archiviata o tardiva, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento già notificati, relativi a periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, incidano le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della l. n. 208 del 2015, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, nella parte in cui fa salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni e degli inviti a comparire ex art. 5 d. lgs. n. 218 del 1997 già notificati, dimostrando un favor del legislatore per il raddoppio dei termini se non incidente su diritti fondamentali del contribuente, quale il diritto di difesa, in ossequio ai principi*





costituzionali di cui agli artt. 53 e 112 Cost.» (Cass. n. 33793 del 19/12/2019; Cass. n. 27629 del 30/10/2018; Cass. n. 11620 del 14/05/2018).

5.2. Nella specie, la CTR si è attenuta agli anzidetti principi, avendo accertato anche l'avvenuto avvio del giudizio penale, ferma l'irrilevanza del suo esito.

6. Il profilo sub c) è inammissibile.

6.1. Da un lato, è inammissibile la deduzione dell'invocata decisione di assoluzione in sede penale del sig. (omissis) (omissis) che: a) è intervenuta dopo la sentenza della CTR; b) non può essere dedotta nella presente sede, traducendosi nell'allegazione di fatti nuovi, non consentita in sede di legittimità; c) non ha rilievo dirimente nel giudizio tributario, non svolgendo – anche nell'ipotesi di passaggio in giudicato – alcun effetto preclusivo sull'accertamento dei fatti costituendo solo ulteriore fonte di prova, soggetta alla valutazione autonoma del giudice tributario.

Dall'altro, è parimenti inammissibile la censura con riguardo alla valutazione delle prove operata dalla CTR vuoi perché del tutto generica, neppure rapportandosi alle specifiche affermazioni del giudice d'appello (*« plurime conversazioni telefoniche tra il sig. (omissis) e il sig. (omissis) che dimostravano nello specifico l'effettuazione di compravendite di oro in nero, i cui prezzi e quantità erano stabiliti ... utilizzando un "gergo codificato" »*) *« l'accertamento non è fondato su mere presunzioni ma sulle risultanze delle conversazioni telefoniche intercettate, la cui veridicità era stata riscontrata col sequestro di 15 kg di lamine in oro avvenuto il 15.01.2009 a danno del citato sig. (omissis) presso il valico italo-svizzero di (omissis) « il sig. (omissis) aveva operato sul sistema elettronico di (omissis) (omissis) Spa alterando il contenuto di alcuni files, aveva telefonato sia ad una sua impiegata per impartire disposizioni sulla compilazione di un documento di trasporto,*





sia ad un fornitore per concordare la falsificazione della quantità di oro ceduto il giorno precedente, onde incrementare le giacenze di magazzino della società e rendere così plausibile la cessione di 15 kg di oro sequestrati»), vuoi perché la doglianza mira, in realtà, a sollecitare un nuovo esame di merito e, anzi, a contestare lo stesso apprezzamento delle prove operato dal giudice di merito in quanto non condiviso, non consentiti in sede di legittimità.

7. Il profilo sub d) è invece fondato nei termini che seguono.

7.1. Preliminarmente va dichiarata inammissibile la censura con riguardo all'identificazione del cessionario, asseritamente nella società (omissis) (omissis) (omissis) Spa.

La CTR ha accertato in fatto che l'effettivo acquirente dell'oro era il sig. (omissis) in proprio a prescindere dalla sua qualità di amministratore di tale società, motivando sia in base alle risultanze delle intercettazioni, sia sul fatto che la merce preziosa non era stata portata, come invece riportato dal documento di trasporto, alla sede della società (omissis) ma era stata presa direttamente dal (omissis) stesso che si era recato «subito al confine nazionale».

Il giudice d'appello, inoltre, ha escluso che dalla sentenza della Corte d'appello – invocata con il motivo – derivasse un accertamento contrario posto che la (omissis) (omissis) Spa aveva contestato il suo debito «solo sul mancato ricevimento del materiale perché sequestrato», da cui l'inesistenza di un accertamento sulla sua qualità di cessionario.

Ne deriva che, *in parte qua*, la censura finisce per contestare la valutazione delle prove e l'accertamento in fatto operato dal giudice di merito.

7.2. Il motivo va invece accolto quanto all'assoggettamento o meno dell'oro all'Iva.

7.3. La CTR sul punto ha così motivato:





«in relazione all'Iva, il pvc più volte menzionato precisa che il materiale sequestrato al sig. (omissis) consisteva in lamine d'oro e, quindi, si trattava di "materiale oro" come quello che veniva conferito ufficialmente ad (omissis) (omissis) (omissis) Spa per essere fuso.

Di conseguenza, le cessioni in nero avrebbero dovuto essere assoggettate al regime Iva normale.

Infatti, ad esse non può trovare applicazione l'art. 10, n. 11, del DPR n. 633/1972 perché si riferisce solo alle cessioni di oro da investimento, anche non allocato, ed a quello scambiato su "conto metallo, non anche al "materiale oro" [...]»

7.4. In altri termini, la CTR ha ritenuto che la cessione avesse ad oggetto "materiale oro", in quanto tale non riconducibile alla nozione di "oro da investimento" o a quello "scambiato su conto metalli".

Tale affermazione, peraltro, è in contrasto con la giurisprudenza di questa Corte e con i principi unionali applicabili in materia.

7.5. L'art. 10, primo comma, n. 11, d.P.R. n. 633 del 1972, che recepisce le disposizioni degli artt. 344 e 346 dir. n. 2006/112/CE, prevede, infatti, che le cessioni di oro da investimento, compreso quello rappresentato da certificati in oro, anche non allocato, oppure scambiato su conti metallo, sono esenti, ad esclusione – ma non è qui il caso - di quelle poste in essere dai soggetti che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento ovvero commerciano oro da investimento, che abbiano optato, ai sensi del d.P.R. n. 442 del 1997, anche in relazione a ciascuna cessione, per l'applicazione dell'imposta.

L'art. 1 della legge n. 7 del 2000, inoltre, precisa la nozione di "oro da investimento" prevedendo che:

«1. Ai fini della presente legge con il termine "oro" si intende: a) l'oro da investimento, intendendo per tale l'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque





superiore ad 1 grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli; le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80 per cento il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità europee ed annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, serie C, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non ricomprese nel suddetto elenco; con decreto del Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica sono stabilite le modalità di trasmissione alla Commissione delle Comunità europee delle informazioni in merito alle monete negoziate nello Stato italiano che soddisfano i suddetti criteri; b) il materiale d'oro diverso da quello di cui alla lettera a), ad uso prevalentemente industriale, sia in forma di semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, sia in qualunque altra forma e purezza».

Le caratteristiche che individuano l'oro da investimento, per le transazioni che rivestano carattere finanziario ("sono accettate dal mercato dell'oro"), sono dunque ancorate a parametri determinati di peso (superiore ad 1 grammo), forma (lingotti o placchette) e purezza (superiore a 995 millesimi); diversamente, l'oro (anche in forma di semilavorati) va qualificato come ad uso "prevalentemente industriale" purché il grado di purezza sia "pari o superiore a 325 millesimi" e, in quanto tale e sempreché il bene non sia immediatamente destinato al consumo, è soggetto ad Iva mediante l'applicazione del meccanismo del reverse charge ex art. 17, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972 (su cui v. Cass. n. 26760 del 12/09/2022; Cass. n. 11927 del 06/05/2021),





Con riferimento alle suddette condizioni, peraltro, va sottolineato che appaiono decisivi i requisiti relativi al peso e alla purezza più che alla forma.

Su tale profilo, invero, i servizi della Commissione Europea, su quesito di uno Stato membro, hanno suggerito (Working paper n. 1000 del 19 ottobre 2020) che – pur in assenza di puntuali linee-guida - potrebbero rientrare nel regime di esenzione anche le cessioni di oro con forme diverse dal lingotto o placchetta (ossia, in forma ovale o tonda o irregolare) purché siano rispettati i requisiti sostanziali della purezza e del peso, sempreché il bene sia accettato dal mercato di riferimento.

In questa stessa prospettiva, peraltro, si pone anche la norma interpretativa contenuta nell'art. 3, comma 11, l. n. 7 del 2000, secondo la quale «*Le disposizioni di cui agli articoli 10, numero 11), e 68, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, devono intendersi applicabili alle operazioni aventi per oggetto oro in lamina se effettuate anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge*», che ha parificato le cessioni in oro in lamina – ossia, con la forma qui in rilievo - alle altre cessioni in oro da investimento (v. anche Cass. n. 4237 del 24/03/2007).

7.6. Orbene, la CTR non si è attenuta ai principi sopra esposti poiché ha escluso che la cessione avesse ad oggetto "oro da investimento" in base alla mera affermazione che si trattava di "materiale oro", senza accertare le caratteristiche, in specie per peso e purezza, del prodotto oggetto di cessione, secondo le indicazioni sopra riportate.

8. La doglianza sub e) resta assorbita dall'accoglimento della precedente censura.

9. In accoglimento del secondo motivo, profilo sub d), del ricorso, inammissibile il primo motivo e il profilo sub c) del secondo motivo,





infondati i profili sub a) e b) ed assorbito il profilo sub e), cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione, per l'ulteriore esame.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del secondo motivo di ricorso, profilo sub d), assorbito il profilo sub e), inammissibile il profilo sub c), infondati i profili sub a) e b) ed inammissibile il primo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione per l'ulteriore esame.

Deciso in Roma, in data 21 febbraio 2023

Il Presidente

Ernestino Luigi Bruschetta

Il Consigliere est.

Giuseppe Fuochi Tinarelli

