



22901.17

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

*TRIBUTI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 30238/2011

Dott. DOMENICO CHINDEMI - Presidente - Cron. 22901

Dott. GIACOMO MARIA STALLA - Rel. Consigliere - Rep.

Dott. GUGLIELMO CINQUE - Consigliere - Ud. 19/07/2017

Dott. ANNA MARIA FASANO - Consigliere - CC

Dott. ANTONIO CORBO - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 30238-2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che lo rappresenta e difende;

- **ricorrente** -**contro**

(omissis) SRL, elettivamente domiciliato in (omissis)

(omissis) , presso lo studio dell'avvocato (omissis)

(omissis), che lo rappresenta e difende unitamente
all'avvocato (omissis) ;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 92/2010 della COMM.TRIB.REG. di
FIRENZE, depositata il 21/10/2010;

2017

2000

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 19/07/2017 dal Consigliere Dott. GIACOMO
MARIA STALLA.

-
.

,
,

.
.



Rilevato che:

§ 1. L'agenzia delle entrate propone due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 92/8/10 del 21 ottobre 2010 con la quale la commissione tributaria regionale della Toscana, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimi gli avvisi di accertamento notificati alla (omissis) srl per Irpeg ed Irap 2002-2004.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha rilevato che: - l'accertamento opposto muoveva dalla omessa separata indicazione, nelle dichiarazioni dei redditi, dei costi derivanti alla (omissis) srl da operazioni intercorse con società operanti in Stati con regimi fiscali privilegiati, c.d. 'black list' (nella specie, acquisto di argenti lavorati da impresa di Hong Kong), ex art.110, co.11, T.U.I.R.; - come già affermato dal giudice di primo grado, la (omissis) srl aveva fornito la prova della effettività dell'operazione di acquisto (avvenuto sdoganamento delle merci), nonché dell'interesse economico alla sua esecuzione (ammontare dei ricarichi medi su operazioni similari).

Resiste con controricorso e memoria la (omissis) srl.

§ 2.1 Con il *primo motivo* di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta - ex art.360, 1^a co. n. 5 cod.proc.civ. - insufficiente motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo, rappresentato dall'idoneità della prova fornita dalla società contribuente sulla concreta effettuazione e sull'interesse economico dell'operazione. Contrariamente a quanto ritenuto dalla commissione tributaria regionale, puramente recettiva della sentenza di primo grado, la prova così fornita non poteva (per le ragioni già indicate nel proprio atto di appello) ritenersi raggiunta. Ciò in considerazione del fatto che l'effettività dell'operazione era stata affermata dal giudice di merito sulla base del solo sdoganamento della merce, senza dimostrazione né del suo pagamento, né della circostanza che si trattasse di merce non reperibile altrove; e, inoltre, che l'interesse economico era stato desunto dal ricarico medio riferito, a campione, ad appena tre o quattro operazioni l'anno.

§ 2.2 Il motivo non può trovare accoglimento, risultando finanche inammissibile là dove mira a suscitare, nella presente sede di legittimità,



una nuova valutazione del quadro probatorio; di per sé riservata alla delibazione fattuale del giudice di merito.

La commissione tributaria regionale ha ritenuto di confermare la decisione appellata, concordando dichiaratamente con la valutazione probatoria già offerta dalla commissione tributaria provinciale di Firenze.

In particolare, la commissione tributaria regionale ha reputato a sua volta decisivo - a riprova della effettività dell'operazione di acquisto - l'avvenuto sdoganamento delle merci; ritenuto di per sé significativo del reale svolgimento del rapporto commerciale con l'operatore di Hong Kong.

In secondo luogo, il giudice di appello ha ravvisato l'effettivo interesse economico dell'operazione sulla base dello stesso criterio adottato dal primo giudice, ed insito nell'ammontare dei ricarichi medi; ritenuti di per sé sufficientemente dimostrativi, anche se riferiti ad operazioni numericamente limitate, di prospettive lucrative in linea con l'attività economica svolta dalla società.

Ciò posto, va qui ribadito che la motivazione '*per relationem*' non è di per sé inammissibile.

Se ne deve infatti affermare la legittimità, anche ex art.111 6^a co. Cost., allorché il rinvio ad altra decisione venga operato: - in modo tale da rendere possibile ed agevole il controllo della motivazione; - dando conto della ritenuta pertinenza della motivazione richiamata in rapporto alle argomentazioni e (qualora si verta di giudizio di impugnazione) alle censure proposte dalle parti; - in maniera consapevole e ragionata, e non sulla base del recepimento meccanico ed acritico della motivazione richiamata (Cass. n. 7347/12; Cass. n. 3367/11 ed altre). Nel caso di specie, tali requisiti risultano soddisfatti; dal momento che la commissione tributaria regionale, dopo aver ricostruito puntualmente le censure ed aver espressamente richiamato la motivazione del primo giudice, ha poi ribadito la validità di quest'ultima.

Questa conclusione si pone all'esito di un giudizio implicito di idoneità degli elementi probatori offerti in giudizio dalla società contribuente e, al contempo, di loro sostanziale 'tenuta' pur a fronte degli argomenti opposti dall'agenzia delle entrate, così come riportati in sentenza; quanto a dimostrazione dell'attività prevalentemente commerciale dell'impresa



estera, alla mancata prova del pagamento della merce fatturata, alla asserita inadeguatezza del criterio dell'interesse economico costituito dal ricarico medio verificato a campione.

Va del resto considerato che la valutazione del giudice di merito, di per sé non illogica né incongrua, ha ritenuto di recepire sul punto l'impostazione difensiva della società contribuente; la quale aveva altresì offerto la prova della effettività dell'operazione economica mediante richiamo (menzionato anch'esso nella sentenza qui impugnata) alle risultanze della verifica della Guardia di Finanza dalla quale sono scaturiti gli accertamenti. Verifica che aveva rilevato l'irregolarità costituita dalla mancata indicazione separata dei costi *black list*, senza tuttavia porre in alcun modo in discussione l'effettività dell'operazione stessa; anche in considerazione del fatto che la (omissis) operava nel settore dei metalli preziosi, e che i prodotti lavorati in argento importati da Hong Kong non erano reperibili in Italia.

In definitiva, in presenza di una motivazione sintetica, ma non per questo lacunosa, la sentenza di appello non potrebbe essere annullata solo perché basata sulla valorizzazione e preferenza di determinati profili probatori rispetto ad altri.

§ 3.1 Con il *secondo motivo* di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta - ex art.360, 1^a co. n. 4 cod.proc.civ. - violazione dell'articolo 112 cod.proc.civ. per omessa pronuncia sulla propria istanza subordinata (nella denegata ipotesi di ritenuta dimostrazione della effettività dell'operazione) di applicazione, nella specie, della sanzione amministrativa di cui all'art.8, comma 3 bis, d.lgs.471/97 (aggiunto dalla l.finanziaria per il 2007, n. 296/06). E così pari al 10% 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; ferma restando la sanzione (da euro 258 ad euro 2065) per l'omessa separata indicazione del costo, ex articolo 8, co.1, decreto legislativo cit..

§ 3.2 Questo motivo va accolto.

La commissione tributaria regionale ha dato atto della formulazione, da parte dell'agenzia delle entrate, di un'istanza (subordinata alla ritenuta prova della effettività dell'operazione) volta quantomeno all'applicazione da



parte del giudice di merito della "sanzione prevista dalla legge finanziaria 2007"; univocamente riferibile alla sanzione prevista dall'articolo 8, co.3 bis, d.lgs.471/97, appunto introdotto dalla legge 296/06.

Dopodiché essa - pur dopo l'avveramento della condizione costituita dal positivo convincimento di effettività dell'operazione comportante i costi non separatamente indicati in dichiarazione - ha omesso di pronunciare alcunché sul punto.

Tale omissione integra appieno la violazione dell'articolo 112 cod.proc.civ., posto che il giudice di appello era comunque tenuto, al fine di ricondurre a legalità gli avvisi di accertamento anche sotto il profilo sanzionatorio, a pronunciarsi sulla domanda così formulata; ciò anche in forza dei principi generali che regolano il processo tributario, il quale non è diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'ufficio.

Ciò rilevato, va fatta applicazione della regola in virtù della quale, nel giudizio di legittimità - alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 cod. proc. civ. - la corte di cassazione può evitare la cassazione con rinvio della sentenza impugnata, e decidere la causa nel merito. Questo allorquando si tratti, come nella fattispecie, di questioni di diritto sulle quali si sia svolto il contraddittorio, e che non richiedano ulteriori accertamenti di fatto (SSUU n. 13617/12; Cass. nn. 11933/16; 24914/11 ed altre).

Ebbene, affrontando il fondo della questione, va qui richiamato l'orientamento espresso da Cass. 11933/16 cit., secondo cui: *"in tema di reddito d'impresa, all'esito delle modifiche retroattive introdotte dall'art. 1, commi 301, 302 e 303 della legge n. 296 del 2006 e prima di quelle di cui alla legge n. 208 del 2015, applicabili a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, la separata indicazione, nella dichiarazione annuale dei redditi, delle spese e degli altri componenti negativi inerenti ad operazioni commerciali intercorse con fornitori aventi sede in Stati a fiscalità privilegiata (cd. paesi "black list") è un mero obbligo formale, che non ne condiziona la deducibilità; e la cui violazione espone il*



contribuente unicamente alla sanzione amministrativa ex art. 8, comma 3 bis, del d.lgs. n. 471 del 1997, da cumulare, per le sole violazioni anteriori all'entrata in vigore della legge n. 296 del 2006, con la sanzione di cui al medesimo art. 8, comma 1, a ciò non ostando la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, ove operata dal contribuente dopo l'avvio dei controlli" (in termini, Cass. 21955/15; 5085/17).

Questo indirizzo interpretativo si basa sui seguenti passaggi argomentativi (desumibili, in particolare, da Cass. 11933/16 testè cit.):

- a)** con decorrenza dall'1 gennaio 2007, i commi 301 e 302 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (il primo modificando l'art. 110, commi 10 e 11 — già art. 76, commi 7 bis e 7 ter -, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il secondo mediante l'inserimento del comma 3 bis nell'art. 8 del d.lgs. n. 471 del 1997) hanno mutato la disciplina che sanciva l'indeducibilità dei costi scaturenti da operazioni commerciali intercorse con soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata (cd. paesi *black list*), ove non fosse provato che i contraenti esteri svolgessero effettiva attività commerciale; che le operazioni poste in essere rispondessero ad un effettivo interesse economico; che le stesse avessero avuto concreta esecuzione e, in ogni caso, che i costi non fossero stati separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi;
- b)** la separata indicazione dei costi risulta, in particolare, essere stata degradata da presupposto sostanziale della relativa deducibilità, ad obbligo di carattere formale; tuttavia passibile di corrispondente sanzione amministrativa specifica, pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non (separatamente) indicati nella dichiarazione, con un minimo di €. 500 ed un massimo di €. 50.000;
- c)** in ordine al regime transitorio dettato dal comma 303 del citato art. 1 della legge n. 296/2006, anche le violazioni dell'obbligo di separata indicazione dei costi in esame poste in essere prima dell'entrata in vigore della legge non comportano, di per se stesse, l'applicazione del regime di assoluta indeducibilità dei costi medesimi (e di connessa sanzionabilità ex art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 471/1997),



in quanto ridotte a violazioni di carattere formale, soggette alla sanzione proporzionale suddetta; alla quale (solo per le situazioni di regime transitorio e, dunque, già assoggettate al rigoroso regime d'indeducibilità) si cumula, in forza dell'ultima parte del comma 303 cit., la sanzione prevista dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 471/1997 (che, per i vizi formali della dichiarazione, prevede la sanzione amministrativa da €. 258 a €. 2065);

d) tale lettura della disciplina di cui ai commi 301, 302 e 303 dell'art. 1 della legge n. 296/2006 non viola il principio di legalità, posto che, sotto il profilo sanzionatorio e degli effetti che ne conseguono, il regime introdotto dalla normativa sopravvenuta è, nel suo complesso, certamente meno gravoso, per il contribuente, rispetto a quello previgente (Cass. nn. 4030, 6205 e 21955 del 2015, 6338 e 6651 del 2016);

e) l'applicazione delle sanzioni in questione, sebbene ora riconducibili a violazione di ordine formale, non è evitata dall'avvenuta presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, commi 8 e - più specificamente - 8 bis, del d.P.R. n. 322 del 1998; allorquando tale presentazione sia avvenuta (come nella specie: dichiarazione integrativa del 20 marzo 2006, a fronte di verifica della Guardia di Finanza iniziata il 2 febbraio 2006) successivamente non solo alla contestazione della violazione, ma anche all'inizio delle operazioni di verifica; *"perché, in tal caso, la correzione si risolverebbe in uno strumento elusivo delle sanzioni previste dal legislatore per l'inosservanza delle prescrizioni relative alla compilazione delle dichiarazioni dei redditi"* (tra altre, Cass. nn. 5398 del 2012, 14999, 15285 e 15798 del 2015, 6651 del 2016); tanto più osservando che la peculiare fattispecie in esame, in cui l'inosservanza dell'onere dell'indicazione separata dei costi deducibili impediva (prima della novella introdotta dall'art. 1, commi 302 e 303, della legge n. 296 del 2006) il perfezionamento della stessa fattispecie costitutiva del diritto alla deduzione di tali spese, *"è del tutto diversa dalle situazioni contemplate dall'art. 2, commi 8 e 8 bis, cit., poiché l'intervento emendativo non ha, in questo caso, la funzione di rideterminare"*



correttamente componenti reddituali positivi o negativi omessi od errati, o di correggere errori di calcolo (così incidendo direttamente sul quantum di crediti e debiti esistenti al momento della presentazione della dichiarazione), ma è volto inammissibilmente a costituire ex novo un diritto - quello alla deduzione di determinate spese - prima inesistente (Cass. n. 24929 del 2013, nonché le citate Cass. nn. 14999, 15285 e 15798 del 2015, 6651 del 2016)".

§ 4. In definitiva, la sentenza va cassata - in accoglimento del secondo motivo di ricorso - con pronuncia nel merito di applicabilità, nella specie, oltre che della sanzione fissa di cui al comma 1[^] dell'art. 8 del d.lgs. n. 471 del 1997 (la cui quantificazione è stata dalla CTP demandata all'agenzia delle entrate, con statuizione non impugnata), anche della sanzione proporzionale di cui al comma 3 bis del medesimo art. 8; pari al 10 per cento dell'ammontare dei costi non separatamente indicati in dichiarazione (con un limite minimo di euro 500 e massimo di euro 50.000).

In considerazione della natura della controversia e del consolidarsi soltanto in corso di causa dei principi giurisprudenziali sopra enunciati, si ravvisano le condizioni per disporre la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

Pqm

La Corte

- respinge il primo motivo di ricorso; accoglie il secondo;
- cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, dichiara dovuta l'ulteriore sanzione proporzionale di cui al co. 3 bis dell'art. 8 d.lgs. n. 471 del 1997;
- compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso nella camera di consiglio della quinta sezione civile in data 19 luglio 2017.

Il Funzionario
Marcello S. RACONA

Il Presidente
Domenico Chindemi

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
L. 29 SET. 2017



Il Funzionario
Marcello S. RACONA



CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 29 settembre 2017

La presente copia si compone di 9 pagine.
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92