

02612

10



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

ESSENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/1/1986
N. 131/TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE V CIVILE-TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Aurelio CAPPABIANCA	Presidente	R.G.N. 28188/2008
Dott. Camilla DI IASI	Consigliere	
Dott. Guido FEDERICO	Consigliere	Cron. 2612
Dott. Giulia IOFRIDA	Consigliere	Rep.
Dott. Roberta CRUCITTI	Consigliere rel.	Ud. 11.6.2014

Oggetto
IRPEG-IRAP
 Deducibilità costi derivanti da
 operazioni intercorse con imprese
 domiciliate in paesi a fiscalità
 privilegiata

ha pronunciato la seguente:

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

AGENZIA delle ENTRATE rappresentata e difesa
dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui
uffici, in Roma, via è
elettivamente domiciliata.

- ricorrente -

contro

s.r.l., in persona del legale
rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa per
procura a margine del controricorso dall'Avv

ed elettivamente domiciliata in Roma, via
presso lo studio dell'Avv

2197
14



-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte n.43/24/07, depositata il 20.11.2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 11.6.2014 dal Consigliere Dott.Roberta Crucitti;

udito per il controricorrente l'Avv

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.Maurizio Velardi che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

A seguito di accesso, con ispezione documentale, presso i locali dell' : s.r.l. emerse che la Società, nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2003, non aveva indicato, separatamente, le spese ed i componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese aventi sede nelle Filippine (Paese a fiscalità privilegiata ex d.m. 23.1.2002). La Società presentò, quindi, dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art.2, comma 8, del d.p.r. n.322/1988 con la quale provvedeva a detta indicazione separata.

L'Ufficio, rilevata l'irrelevanza di tale dichiarazione, in quanto presentata successivamente all'accesso ed all'ispezione, e poiché non vi era stato il pagamento delle sanzioni, provvedeva ad emettere avviso di accertamento, recuperando, ex art.76 T.U.I.R. a tassazione, i costi non indicati separatamente con conseguente accertamento di maggior reddito ai



fini dell'i.r.a.p. e dell'i.r.p.e.g.

Avverso l'atto impositivo la Società proponeva ricorso che veniva rigettato dall'adita Commissione Tributaria Provinciale.

La decisione, appellata dalla contribuente -la quale, tra l'altro, invocava l'applicazione dello ius superveniens costituito dall'art.1, commi 301, 302 e 303 della legge n.299/06- veniva integralmente riformata dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte la quale, con la sentenza indicata in epigrafe, annullava l'atto impositivo.

Il Giudice di appello -premessi che con l'avviso di accertamento era stata contestata solo la mancata separata indicazione delle operazioni di importazione mentre non vi era stata alcuna evasione del tributo né si era contestata l'effettività delle operazioni- riteneva che, nella specie, trovasse applicazione lo ius superveniens costituito dalla legge n.299/2006, art.1, commi 301,302 e 303, avente efficacia retroattiva, non solo per la misura delle sanzioni, ma, anche, in ordine alla deducibilità dei costi non separatamente indicati nella dichiarazione. Inoltre, il Giudice di appello riconosceva effetto sanante alla dichiarazione presentata dalla contribuente ex art.2, comma 8, del d.p.r. 322/1998.

Avverso la sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a otto motivi, resistito con controricorso dalla contribuente la quale ha, successivamente, depositato memoria ex art.378 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso, sollevata dalla contribuente, sul presupposto della mancata osservanza del disposto dell'art.366, I comma, n.4 c.p.c.



Il ricorso, infatti, conformemente ai principi fissati in materia da questa Corte, rassegna gli elementi indispensabili per una precisa cognizione dell'origine e dell'oggetto della controversia, dello svolgimento del processo e delle posizioni che vi hanno assunto le parti (cfr.tra le tante Cass. n.ri 15808/2008 e 3338/2008).

2 .Con il primo motivo –rubricato: *violazione e falsa applicazione dell'art.76 d.p.r. n.917/86, art.8 d.p.r. 322/98, dei principi generali in materia di dichiarazione dei redditi, art.13 d.lgs. 472/97 e dei principi generali da esso ritraibili, in combinato disposto-* l'Agenzia delle Entrate deduce l'errore commesso dalla C.T.R. nell'aver ritenuto valida la dichiarazione integrativa presentata dalla contribuente dopo avere conosciuto del processo verbale di constatazione. Secondo la prospettazione difensiva, infatti, la fattispecie non rientrava nella previsione di cui all'art.2 del d.p.r. n.322/98, il quale, al suo comma 8, faceva riferimento al caso in cui venisse integrata la dichiarazione con indicazione di una più ampia materia imponibile ed al comma 8 bis alla correzione di errori che avevano portato a dichiarare maggiore imponibile, perchè nessuno dei due casi era equiparabile alla fattispecie ove il contribuente aveva indicato separatamente –in integrazione- i costi derivanti da operazioni intercorse con soggetto sito in "paradiso fiscale". Peraltro, sempre secondo la ricorrente, se era vero che la dichiarazione, siccome dichiarazione di scientia, è sempre emendabile, tale principio trovava limitazione in un altro principio generale desumibile dall'art.13 d.lgs. n.72/97, giusta il quale la correzione di errori che portano a conseguenze negative per il contribuente non possono avere alcuna rilevanza ove, tale correzione, sia stata posta in essere dopo che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento delle



quali il contribuente sia venuto a conoscenza.

2.1. Il motivo è fondato. Non si ravvisano, invero, valide ragioni per discostarsi dal principio già affermato da questa Corte (Cass. n.ri 5398/2012; 11158/2014 e 20081/2014) secondo cui dopo la contestazione della violazione, come nel caso in specie, è preclusa ogni possibilità di regolarizzazione, essendo indubbio che, ove fosse possibile, come affermato dalla C.T.R., procedere alla correzione della dichiarazione dei redditi sino al momento dell'accertamento definitivo del maggior reddito, la correzione stessa cesserebbe di essere un rimedio accordato dal legislatore per ovviare ad un errore del contribuente, per trasformarsi in un mezzo elusivo delle sanzioni predisposte dal legislatore per l'inosservanza delle disposizioni relative alla compilazione della dichiarazione dei redditi (principio di carattere generale espresso, come riportato dalle sentenze di questa Corte sopra citate, dalla Corte Costituzionale con ordinanza n.392/2002 senza che rilevi la diversa fattispecie su cui ebbe a pronunciarsi il Giudice delle leggi). Tali principi trovano sicura applicazione anche alla specie, non apparendo revocabile in dubbio che l'omissione della indicazione separata -attesa la ratio sottesa alla norma, ovvero favorire il controllo da parte dell'amministrazione finanziaria- non può considerarsi alla stregua di un inadempimento meramente formale.

3. Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione dell'art.1 co.303 della legge n.299/06, censurandosi il capo di sentenza che ha riconosciuto l'applicabilità dell'art.1 co.302 della suddetta legge (ovvero pagamento di una sanzione pari al 10% dei costi non indicati in dichiarazione). Secondo la ricorrente l'errore di diritto in cui sarebbe incorso il Giudice di appello è palese laddove il comma 303 prevede che la



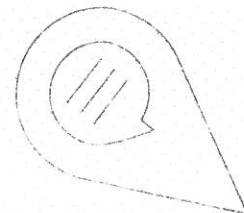
disposizione di cui al comma 302 si applica anche per le violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della legge e, sempre, che il contribuente fornisca la prova di cui all'art.110, comma 11 del T.U.I.R. mentre, resta, in ogni caso, ferma la sanzione di cui all'art.8, comma 1, del d.lgs. n.417/97, con la conseguenza, che nella specie sarebbero applicabili entrambe le sanzioni.

4. Con il terzo motivo -rubricato: *violazione e falsa applicazione dell'art.1, commi 301, 302 e 303 legge 299/96*- la ricorrente Agenzia censura di erroneità, siccome contraria al dato testuale della norma, l'argomentazione della C.T.R. in base alla quale ove il contribuente (che prima dell'entrata in vigore della legge 299/06 aveva dedotto costi, non separatamente indicati in dichiarazione) fornisca la prova di cui all'art.110, I comma, d.p.r. n.917/86, i detti costi devono considerarsi deducibili. Secondo la prospettazione difensiva dal tenore testuale della norma era evidente che il comma 303 estende retroattivamente il comma 302 (in tema di sanzioni) e non anche il comma 301, ostando all'applicazione retroattiva il disposto dell'art.3 dello Statuto del Contribuente.

5. Quest'ultimo motivo, da trattarsi per primo per ragioni di ordine logico, va disatteso.

Nella versione in vigore sino al 31 dicembre 2003, l'art. 76 d.p.r. 917/1976 recita: "... 7-bis. 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. ...

7-ter. Le disposizioni di cui al comma 7-bis non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere



Fa...
...ta.it



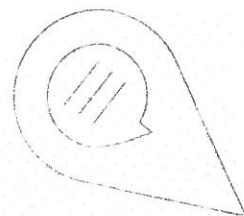
svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione)). ... La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui al comma 7-bis è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti ...".

In termini perfettamente identici si esprime, ai commi 10 e 11, l'art. 110 d.p.r. 917/1986, nel testo in vigore dal 1 gennaio 2004 all'1 gennaio 2007.

Le norme vigenti sino al 31 dicembre 2006, dunque, sancivano l'indeducibilità dei costi scaturenti da operazioni intercorse con soggetti residenti in Stati o territori a finalità privilegiata (cd. Paesi black list), ove non risultasse provato che i contraenti esteri svolgevano effettiva attività commerciale ovvero che le operazioni poste in essere rispondevano ad un effettivo interesse economico ed avevano avuto concreta esecuzione e, in ogni caso, ove i costi non fossero stati separatamente indicati in dichiarazione.

Con decorrenza dall'1 gennaio 2007, l'art. 1, comma 301, l. 226/2006 (finanziaria 2007) ha modificato il testo dell'art. 110 d.p.r. 917/1986, nella parte rilevante ai fini della presente controversia, nei termini seguenti: "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. ...

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



FAI...
Società.it

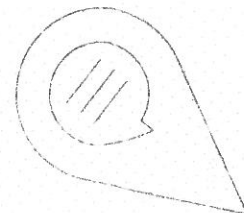


operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi ...".

Il contestuale art. 1, comma 302, l. 226/2006 ha, poi, sancito: "All'articolo 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, dopo il comma 3 è aggiunto il seguente: "3-bis. 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".

Per la normativa entrata in vigore l'1 gennaio 2007, dunque, la deducibilità dei costi scaturenti da operazioni intercorse con soggetti residenti in Paesi Black list risulta subordinata solo alla prova dell'operatività dell'impresa estera contraente e dell'effettività della transazione commerciale. La separata indicazione in dichiarazione dei costi suddetti è degradata, invece, da presupposto sostanziale di relativa deducibilità ad obbligo di carattere formale (a garanzia, evidentemente, delle esigenze di controllo degli uffici finanziari), passibile di corrispondente sanzione amministrativa.

Sul tema in rassegna, l'art. 1 l. 226/2006, al comma 303, ha, infine, ulteriormente disposto in via transitoria: "303. La disposizione del comma 302 si applica anche per le violazioni commesse prima della data di



FC

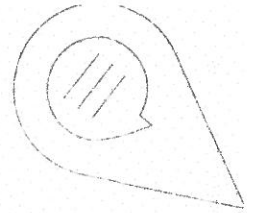


entrata in vigore della presente legge, sempre che il contribuente fornisca la prova di cui all'articolo 110, comma 11, primo periodo, del citato testo unico delle imposte sui redditi. Resta ferma in tal caso l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471".

Così delineata l'evoluzione del quadro normativo di riferimento, dirimente ai fini della soluzione della presente controversia si rivela stabilire se la retroattività della normativa innovativa sia circoscritta alla disciplina sanzionatoria o coinvolga, invece, anche il profilo dell'abolizione della regime di assoluta indeducibilità dei costi non separatamente indicati in dichiarazione.

In tale prospettiva, deve convenirsi con l'Agenzia ricorrente che, il dato letterale, sembra escludere la retroattività della sopravvenuta eliminazione del previgente regime d'ineducibilità, se non separatamente indicati in dichiarazione, dei costi scaturenti da operazioni intercorse con soggetti residenti e fiscalmente domiciliati in Stati o territori "a fiscalità privilegiata"; regime incontrastamente sancito dalla norme succedutesi sino al 31 dicembre 2006.

Indicativa è, al riguardo, la circostanza che la disposizione transitoria di cui all'art. 1, comma 303, l. 296/2006 attribuisce, in termini testuali, portata retroattiva esclusivamente al precedente comma 302, che dispone in tema di sanzioni, e non anche al comma 301, introducendo l'eliminazione (peraltro con esplicito riferimento alla sola previsione dell'art. 110 d.p.r. 917/1986 e non anche alla corrispondente disposizione ancora precedentemente vigente) del regime d'ineducibilità dei costi in rassegna se non separatamente indicati.

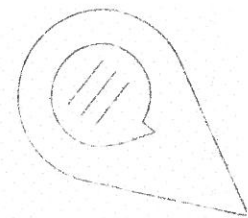




La soluzione non risulta, d'altro canto, inconciliabile, in termini assoluti, con il dato sistematico; la limitazione della retroattività al solo nuovo regime sanzionatorio può infatti, in tale ottica, trovare una propria autonoma e coerente giustificazione nella finalità, evidenziata dall'Agenzia, di anticipare - fermo restando il regime d'indeducibilità dei costi non separatamente dichiarati, - almeno l'operatività del nuovo sistema sanzionatorio, ispirato al sopravvenuto riconoscimento del carattere meramente formale della violazione, sostituendolo, in via di applicazione retroattiva, a quello previgente (cfr. art. 1 d.lgs. 471/1997) correlato alla natura sostanziale in allora riconosciuta alla violazione.

Tanto premesso, al Collegio appare, ciò non pertanto, necessaria una rivisitazione dell'orientamento in materia già espresso da questa Corte (cfr. Cass. 20081/14, 5398/12) nel senso dell'irretroattività dell'abolizione del regime di assoluta indeducibilità dei costi non separatamente indicati in dichiarazione.

Per quanto riguarda la disciplina "a regime", le innovazioni apportate dalla l. 296/2006 alla normativa in tema di deducibilità di costi inerenti ad operazioni commerciali intercorse con fornitori aventi sede in Paesi a fiscalità privilegiata sottende, indubbiamente, l'intenzione di trovare un punto di equilibrio meno gravoso per il contribuente, rispetto a quello precedentemente definito, nel contemperamento dell'interesse del contribuente medesimo a poter dedurre i costi effettivamente sostenuti, seppur nell'ambito di operazioni intercorse con soggetti operanti in aree fiscalmente sospette, con l'interesse erariale a veder assicurata, in relazione ai costi riferiti ad operazioni obiettivamente suscettibili di ragionevole sospetto, un'efficace azione di controllo. Punto di equilibrio che si è



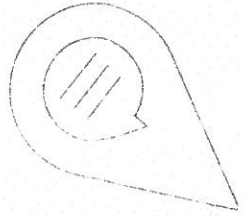


ritenuto di poter raggiungere, trasformando la separata indicazione in dichiarazione dei costi in oggetto, da presupposto di deducibilità dei costi medesimi, in obbligo dichiarativo amministrativamente sanzionato; in tal modo coniugando la deducibilità dei costi che il contribuente dimostri effettivi ed inerenti, indipendentemente dalla relativa separata indicazione in dichiarazione, con il mantenimento, a fini di controllo (seppur con effetti più circoscritti), dell'obbligo d'indicazione separata in dichiarazione.

La ratio dell'innovazione legislativa "a regime" – aderente, peraltro, ai canoni costituzionali della capacità contributiva e dell'uguaglianza tributaria – si proietta inevitabilmente sulla relativa disciplina transitoria e, facendo aggio sul dato testuale, induce a leggerla nel senso dell'estensione dell'applicazione retroattiva anche all'abolizione della regime di assoluta indeducibilità dei costi non separatamente indicati in dichiarazione.

Peraltro, pur nella grave ambiguità del complessivo contesto normativo, dato a conforto della soluzione qui prescelta sembra cogliersi nell'ultima proposizione dell'art. 1, comma 303, l. 296/2006, che – in esito all'affermazione dell'efficacia retroattiva della sanzione di cui all'art. 8, comma 3 bis, d.lgs. 471/1997, introdotto dal precedente comma 302, in ipotesi di mancata indicazione separata dei costi black list tuttavia comprovati nella loro effettività – recita: "Resta ferma in tal caso l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471".

La norma prevede indubitabilmente, per le sole violazioni dell'obbligo di separata indicazione riferibili a situazioni di diritto transitorio, il cumulo della sanzione proporzionale del 10% (entro limiti prescritti), disposta dal sopravvenuto comma 3 bis, con la sanzione, definita nel minimo e nel



ESIMONLINE.it



massimo, di cui al comma 1 dell'art. 8 d.lgs. 471/1997 e, trovando ragioni d'essere solo sul presupposto dell'estensione della retroattività anche all'abolizione del previgente regime d'indeducibilità, la legittima a sua volta, finendo, così, con il costituire clausola di chiusura dell'intera disciplina.

Considerata la maggior gravità per il contribuente del previgente regime di radicale indeducibilità e, altresì, della sanzione di cui all'art. 1, comma 2, d.lgs. 471/1997 ad esso ricollegabile, la norma non viola, d'altro canto, il principio di legalità. Né, per effetto della stessa previsione normativa, può, per le situazioni di diritto transitorio, evocarsi il criterio di specificità.

6. Quanto da ultimo esposto fonda l'accoglimento del secondo motivo di ricorso.

7. Il capo della sentenza impugnata in cui il Giudice di appello ha motivato che non vi era stata *contestazione alcuna dell'Ufficio sull'effettività delle importazioni o sul fatto che queste ultime corrispondessero ad un effettivo interesse della Società* *condizioni per l'applicazione della nuova e più favorevole disciplina, introdotta dalla Legge finanziaria del 2007. L'esistenza di dette condizioni, del resto, deve considerarsi provata dalla documentazione, anche fotografica prodotta in giudizio dalla contribuente e da quella già fornita dalla contribuente all'A.F. in sede di accesso, costituita dalle bollette doganali relative agli acquisti e dagli estratti conto bancari attestanti i pagamenti* è censurato con gli ulteriori motivi di ricorso.

In particolare, con il quarto motivo si deduce la violazione e falsa applicazione degli articoli n.2697 c.c. e n.115 c.p.c. in quanto la C.T.R. sembrerebbe asserire che il fatto che le operazioni di acquisto, generatrici

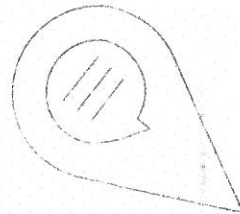


dei costi de quibus avessero avuto concreta esecuzione non sarebbe
abbisognevole di prova (o sarebbe da ritenere provato) mentre, a pagina
quattro della stessa sentenza, lo stesso Giudice aveva dato atto che l'Ufficio
aveva dedotto che tale dimostrazione era necessaria e non era stata fornita.

Con il quinto motivo la ricorrente deduce la contraddittorietà della
motivazione per essersi ritenuto, in un punto, che l'Erario non avesse mosso
contestazione sulle riferite circostanze ed, in un altro, che l'Erario aveva
dedotto che la controparte era onerata della prova di siffatte circostanze e
non l'aveva data; e con il sesto l'insufficienza della motivazione per avere la
CTR ritenuto l'effettività delle operazioni di acquisto sulla base della non
contestazione ad opera dell'Ufficio e del fatto che quest'ultimo non avrebbe
accertato altra irregolarità oltre a quella dell'omessa separata indicazione;
circostanze, secondo la prospettazione difensiva, non vere (la prima) e non
significativa (la seconda).

Con il settimo e con l'ottavo motivo la ricorrente censura la sentenza
impugnata di insufficiente motivazione, per avere la C.T.R. ritenuto che la
parte avesse dimostrato l'interesse economico alle operazioni e la loro
concreta esecuzione attraverso documentazione fotografica, bollette
doganali ed estratti conto bancari attinenti ai pagamenti senza però indicarne
specificatamente il contenuto né esplicitare le ragioni per le quali aveva
ritenuto tali documenti idonei allo scopo. La ricorrente contesta, inoltre,
l'affermazione, che reputa apodittica, del Giudice di appello secondo cui le
bollette doganali e gli estratti conto erano agli atti di causa ovvero erano
stati forniti dalla contribuente in sede di accesso.

8. Tutti i suddetti motivi, vertenti sotto diversi profili sulla
medesima questione ovvero la sussistenza delle condizioni richieste



FA



AL SENSO DI...
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 3
MATERIA TRIBUTARIA

dall'art.110, comma 11 TUIR, appaiono inammissibili a fronte dell'accertamento in fatto, contenuto nella sentenza impugnata, che con l'avviso di accertamento, oggetto di impugnazione, l'Ufficio aveva contestato solo la mancata separata indicazione delle operazioni di importazione non sollevando alcun rilievo in ordine alla loro effettività.

Va, infatti, osservato che la particolare natura impugnatoria del giudizio tributario fa sì che il relativo ambito (e thema decidendum) rimanga circoscritto al contenuto dell'atto impugnato e delimitato dai motivi di impugnazione, laddove con i motivi, da ultimi rassegnati, si introduce un'inammissibile ampliamento del thema decidendum.

In conclusione, in accoglimento del primo e del secondo motivo, rigettato il terzo e dichiarati inammissibili gli altri, la sentenza impugnata va, in questi limiti, cassata e la controversia rinviata al Giudice di merito, affinché, oltre a regolare le spese processuali di questo grado, riesamini la vicenda, alla luce dei principi esposti, fornendo congrua motivazione.

P.Q.M.

La Corte, in parziale accoglimento del ricorso, cassa la sentenza impugnata nei limiti di cui in motivazione e, rinvia, anche per il regolamento delle spese a diversa Sezione della CTR del Piemonte.

Così deciso in Roma, il giorno 11.6.2014 e, in seconda convocazione, il 30.10.2014.

Il Consigliere estensore

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 1 FEB. 2015



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA