



Civile Ord. Sez. 5 Num. 9454 Anno 2017

Presidente: PICCININNI CARLO

Relatore: LA TORRE MARIA ENZA

Data pubblicazione: 12/04/2017

ORDINANZA

sul ricorso 1836-2011 proposto da:

LAMINTESS SRL, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA GREGORIO VII 474, presso lo studio dell'avvocato FRANCESCO SILVESTRI, rappresentata e difesa dall'avvocato CINZIA CASTELLI;

- **ricorrente** -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO DI FIRENZE 2 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;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 64/2010 della COMM.TRIB.REG. ~~della~~ **TOSCANA** [FIRENZE], depositata il 28/05/2010;

2017
39

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 20/02/2017 dal Consigliere Dott. MARIA
ENZA LA TORRE;

h

[A large, faint, handwritten signature or scribble is present in the center of the page.]



R.G.N. 1836/11 Lamintess s.r.l. c / Agenzia entrate

RILEVATO CHE

- Lamintess s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, ricorre per la cassazione della sentenza della C.T.R. della Toscana, n. 64/31/10 dep. 28/5/2010, che su ricorso contro avvisi di accertamento della società (per Iva, Irpeg e Irap anno 2003) e dei soci, Maestrelli Graziano e Maestrelli Franco, ai fini Irpef 2003, in riforma della sentenza di primo grado - che aveva parzialmente accolto i ricorso dei contribuenti - ha accolto l'appello incidentale dell'Ufficio.
- Gli atti impugnati, preceduti da verifica fiscale con accesso nel giugno del 2006, riguardavano l'illegittima deduzione di costi relativi a operazioni con paesi a fiscalità privilegiata (c.d. *black list*: Corea del sud, Hong kong), oltre a illegittima deduzione di costi non di competenza.
- La C.T.R. ha ritenuto priva di rilevanza la dichiarazione integrativa presentata dalla società (il 12 settembre 2006), dopo l'inizio delle operazioni dei verifica, confermando sul punto la statuizione della C.T.P.; non assolto l'onere della prova con riferimento all'art. 110 comma 11 TUIR, mancando la dimostrazione dell'esistenza di una delle due circostanze legittimanti ivi previste (svolgimento effettivo dell'attività commerciale da parte delle imprese estere; effettivo interesse economico della società contribuente). In particolare ha ritenuto non idonea prova contraria - in quanto non sufficientemente dettagliata- la perizia di stima di parte sulla convenienza economica delle operazioni commerciali (acquisto di tessuti dai Paesi *black list*).
- L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

CONSIDERATO CHE:

- 1. Col primo motivo si deduce omessa motivazione sull'errato riferimento nell'avviso di accertamento circa la presentazione della dichiarazione integrativa. La errata indicazione nell'atto impugnato



della mancata presentazione della dichiarazione integrativa (che si assume invece essere stata presentata), ne determina la nullità.

- 2. Col secondo motivo si deduce contraddittoria motivazione (ex art. 360 n. 5 c.p.c.) e violazione di legge (art. 2 comma 8 d.P.R. 322/88) "sulla reiezione dell'appello avverso la ritenuta inemendabilità della dichiarazione dei redditi per l'anno 2003".
- 3. Col terzo motivo si deduce violazione di legge (art. 2 comma 8 d.P.R. 322/88 e art. 110 co. 11 TUIR) , essendo sempre possibile emendare e rettificare errori od omissioni, senza che l'accesso precluda la rettifica.
- I tre motivi citati, che in ragione della loro stretta connessione, possono essere trattati congiuntamente, sono infondati e vanno respinti.
- Secondo il più recente e, ormai, consolidato orientamento della giurisprudenza di questa Corte (v., da ultimo, Cass. n. 11933 del 2016), la materia in esame è regolata dai seguenti principi:
 - a) con decorrenza dall' 1.1.2007, i commi 301 e 302 dell'art. 1 della L. 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. 471/1997) hanno modificato la disciplina che stabiliva l'indeducibilità dei costi derivanti 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. La riforma normativa ha, in particolare, degradato il requisito della separata indicazione dei costi nella dichiarazione da presupposto sostanziale della relativa deducibilità ad obbligo di carattere formale, posto a tutela delle esigenze di controllo degli

uffici finanziari e passibile di sanzione amministrativa, 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;

- b) quanto al regime transitorio, ai sensi dal comma 303 del citato art. 1 della L. n. 296/2006 anche le violazioni dell'obbligo di separata indicazione dei costi 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 anch'esse costituenti violazioni di carattere formale, soggette alla sanzione proporzionale suddetta. Con l'ulteriore precisazione che, sempre ed unicamente con riferimento alle situazioni ricadenti nel regime transitorio, alla predetta sanzione si cumula, in forza dell'ultima parte del comma 303 citato, la sanzione prevista dall'art. 8, comma 1, del D.lgs. n. 471/1997;
- c) tale lettura del complessivo assetto normativo dettato dai commi 301, 302 e 303 dell'art. 1 della L. n. 296/2006, oltre ad apparire l'unica idonea a garantirne la tenuta sul piano della razionalità, risulta rispettosa del principio di legalità, atteso 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);
- d) in tale prospettiva, sul tema degli effetti della mancata dichiarazione autonoma dei compensi corrisposti a fornitori operanti in Paesi inseriti nella c.d. *black list*, questa Corte è ferma nel ritenere che costituiscono causa ostativa alla presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, commi 8 e 8 bis, del d.P.R. n. 322/1998 non solo l'avvenuta contestazione della violazione, ma anche l'inizio delle operazioni di verifica, in quanto in tal caso la correzione si risolverebbe (come rilevato da Corte cost. n. 392/02),

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, 24929 del 2013, 20081 del 2014, 14999, 15285 e 15798 del 2015, 6651 del 2016). Nel medesimo senso, va sottolineato che l'inosservanza dell'onere di separata indicazione dei costi deducibili impediva (prima della novella introdotta dall'art. 1, commi 302 e 303, della L. n. 296 del 2006) il perfezionamento della stessa fattispecie costitutiva del diritto alla deduzione di tali spese, così delineando un'ipotesi del tutto diversa ed eterogenea rispetto a quelle contemplate dall'art. 2, commi 8 e 8-bis, cit.: invero, 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 alla deduzione di determinate spese prima inesistente, del quale, cioè, il contribuente non era già titolare (Cass. n. 24929 del 2013, nonché le citate Cass. nn. 14999, 15285 e 15798 del 2015, 6651 del 2016).

- ↳ Orbene, il fatto che, nella specie, la dichiarazione integrativa sia intervenuta in data 12.9.2006 e, quindi, successivamente all'inizio delle operazioni di verifica (accesso dell'Ufficio presso la sede legale della società avvenuto, come rilevato dalla stessa ricorrente, in data 15.6.2006) è sufficiente per poter considerare la stessa irrilevante e, quindi, anche per considerare privi di pregio, al pari del terzo motivo, i primi due motivi di ricorso. Infatti, anche qualora l'Ufficio avesse dato atto, nella motivazione dell'avviso di accertamento, della presentazione della dichiarazione integrativa afferente la Lamintess s.r.l., il predetto avviso avrebbe dovuto mantenere integralmente il medesimo contenuto, proprio in quanto ~~ella~~ la dichiarazione presentata dopo l'avvio dell'attività di accertamento

non era in alcun modo idonea, in ragione della sua tardività, a "sanare" l'omissione precedentemente realizzata.

- 4. Col quarto motivo si denuncia vizio di motivazione circa l'onere della prova di cui all'art. 110 co. 11 TUIR, non indicandole ^(C.T.R.) ragioni della insufficienza della prova sullo svolgimento effettivo dell'attività commerciale da parte della imprese Black list e sulla convenienza economica della società contribuente, non valutando le risultanze della perizia di parte e non disponendo – come richiesto in appello-CTU.
- Il motivo è infondato.
- E' noto che il vizio di motivazione omessa o insufficiente è configurabile soltanto qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento. Non sussiste l'indicato vizio quando, invece, vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato dal primo attribuiti agli elementi delibati, risolvendosi, altrimenti, il motivo di ricorso in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento di quest'ultimo tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, certamente estranea alla natura ed ai fini del giudizio di cassazione (cfr. S.U. n. 24148 del 2013).
- Ciò posto, osserva il Collegio che dal contenuto del provvedimento impugnato, in relazione al quale soltanto va verificata la sussistenza del denunciato errore intrinseco al ragionamento del giudice (cfr. Cass. n. 50 del 2014), si evince che la C.T.R. ha evidenziato, con motivazione concisa ma congrua, che la decisione di primo grado si era esclusivamente fondata sulla ritenuta esistenza dell'operazione di cui trattasi, senza che fosse verificata, altresì, l'integrazione di

alcuna delle due condizioni alternativamente richieste dall'art. 110 T.U.I.R. nel testo *ratione temporis* vigente (svolgimento in via prevalente, da parte delle imprese estere, di un'attività commerciale effettiva; rispondenza delle operazioni poste in essere ad un effettivo interesse economico del contribuente).

- In particolare, con riferimento al secondo dei requisiti sopraindicati, la C.T.R. ha osservato che la decisione di primo grado si era «limitata a rilevare che la contribuente aveva avuto un effettivo interesse economico ad acquistare», senza, peraltro, che tale argomentazione fosse sorretta da adeguati elementi probatori.
- In tale prospettiva, la sentenza impugnata non si è limitata ad affermare apoditticamente che la società contribuente non aveva adempiuto all'onere dimostrativo sulla stessa incombente, ma ha congruamente argomentato che l'insufficienza degli elementi di valutazione adottati dalla contribuente derivava dal fatto che essi erano «rappresentati solo dalla consulenza di parte, che prende in esame solo i corrispettivi operando una comparazione tra i due Paesi; trascurando però di valutare le condizioni di vendita onde verificare l'incidenza sulla complessiva convenienza dell'affare».
- La C.T.R. ha, dunque, adeguatamente motivato il proprio convincimento, escludendo che la predetta consulenza, avendo preso in considerazione unicamente i prezzi praticati nei due Paesi (Italia e Corea) di appartenenza dei soggetti economici coinvolti nell'operazione, senza analizzare gli altri elementi qualificanti atti ad incidere, unitamente al prezzo, sulla convenienza economica della transazione, potesse consentire di accertare l'effettiva rispondenza dell'operazione all'interesse economico della *Lamintess s.r.l.*
- Né appare censurabile, nella specie, la mancata ammissione di una consulenza tecnica d'ufficio, posto che essa, data la sua natura di mezzo istruttorio e non di vera e propria prova, rientra nel potere discrezionale del giudice e che la motivazione del suo diniego è implicitamente desumibile dal contesto generale delle

argomentazioni svolte e dalla valutazione del quadro probatorio effettuata dalla C.T.R..

- 5. Col quinto motivo si deduce violazione dell'art. 110 TUIR, laddove l'Amministrazione non ha notificato, prima di emettere l'avviso di accertamento, apposito avviso per fornire le prove richieste ai fini della deduzione dei costi per operazioni commerciali svolte con Paesi appartenenti alla c.d. *black list*.
- La doglianza è inammissibile.
- Come ampiamente ribadito dalla giurisprudenza di questa Corte, qualora una determinata questione giuridica (come quella in esame), non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che proponga la suddetta questione in sede di legittimità, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, riportandone le parti essenziali onde dar modo alla Corte di controllare *ex actis* la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare la questione stessa (Cass. n. 22540 del 2006; n. 12912 del 2010; n. 12791 del 2011; n. 23675 del 2013; n. 15367 del 2014).
- E invero, non essendo tale censura esposta nella sentenza di secondo grado, era onere della ricorrente trascriverla nel ricorso, onde consentire alla Corte, da un lato, di verificare che la questione prospettata non fosse "nuova" (come espressamente dedotto dall'Agenzia resistente) e - come tale - inammissibile, dall'altro di valutare la fondatezza del motivo senza necessità di dover procedere all'esame dei fascicoli di ufficio o di parte.
- Pertanto, non avendo la ricorrente assolto a tale onere, in quanto - dalla lettura del ricorso - non è dato riscontrare la proposizione del suindicato motivo di gravame nell'atto di appello, e non essendo, del



resto, tale omissione "sanabile" mediante il deposito di successiva memoria ex art. 378 cod. proc. civ. (la quale ha la sola funzione di illustrare i motivi del ricorso, ovvero di confutare le tesi avversarie, «e non è pertanto idonea a far venire meno una causa di inammissibilità dei motivi stessi, sostituendosi, "quoad effectum", ad essi»: cfr. Cass. n. 7260 del 2005; Cass. n. 26670 del 2014; Cass. n. 3780 del 2015) la censura va ritenuta inammissibile per carenza di autosufficienza.

- 6. Col sesto motivo si deduce violazione di legge per errata applicazione della sanzione (art. 8 d.lgs. 471/97 comma 3 bis come modificato dalla l. 296/2006, commi 302 e 303). La C.T.R. avrebbe dovuto revocare la nuova sanzione, aggiuntiva rispetto a quella originaria.
- Anche questo motivo va respinto, nascendo da un'errata interpretazione della pronuncia della C.T.R..
- Ai fini di un corretto inquadramento della questione, va premesso che, a fronte della violazione dell'obbligo dichiarativo più volte citato, il comma 302 dell'unico articolo della legge Finanziaria 2007, aggiungendo il comma 3-bis all'articolo 8 del D.lgs. n. 471/1997, ha introdotto – in luogo della previgente indeducibilità dei relativi costi – una specifica sanzione, così formulata: «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».
- A tenore del successivo comma 303 dell'art. 1 della L. n. 296/2006, «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'articolo 110,

4

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».

- Dunque, la legge Finanziaria 2007, con il citato art. 1, comma 303, stabilisce l'applicazione della nuova sanzione di cui all'art. 8, comma 3-bis del D.lgs. n. 471/1997, anche alle violazioni commesse fino al 31 dicembre 2006, a condizione che «il contribuente fornisca la prova di cui all'articolo 110, comma 11, primo periodo» T.U.I.R.
- In altri termini, per le violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della L. n. 296/2006, l'inadempimento dell'obbligo dichiarativo non è più di ostacolo alla deducibilità dei costi, ma determina semplicemente l'applicazione della sanzione in misura percentuale ex art. 8, comma 3-bis cit. (da cumularsi con la sanzione di cui al medesimo art. 8, comma 1: cfr. Cass. n. 11933 del 2016; n. 21955 del 2015), qualora il contribuente sia in grado di provare che ricorrono le "esimenti" previste dal più volte richiamato art. 110, comma 11, T.U.I.R.
- Viceversa, tutte le volte in cui i costi relativi ad operazioni con Paesi "black list" non siano stati separatamente indicati nella dichiarazione e, contemporaneamente, non sia stata neppure raggiunta la prova delle circostanze che integrano le condizioni sostanziali per la deducibilità dei costi stessi, ex art. 110, comma 11, cit., l'Agenzia, oltre al recupero della maggior imposta dovuta e dei relativi interessi, per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2006 deve irrogare la sola e più grave sanzione prevista per l'"infedeltà" della dichiarazione, conseguente alla indeducibilità dei costi (art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997: dal 100% al 200% della maggior imposta; cfr., in tal senso, quanto espressamente affermato dalla stessa Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 46/E del 3.11.2009).
- Ciò posto, va, peraltro, osservato che la sentenza impugnata, nell'accogliere l'appello incidentale proposto dall'Agenzia in riforma

dell'appellata decisione della C.T.P., ha espressamente affermato l'indeducibilità dei costi di cui trattasi.

- Orbene, tale pronuncia, nell'accertare, nella specie, la violazione sia dell'obbligo a contenuto probatorio sia di quello di stampo dichiarativo, è destinata necessariamente a travolgere, in modo implicito ma, nondimeno, indiscutibile, anche la pronuncia dei giudici di primo grado relativa alla individuazione del trattamento sanzionatorio, dagli stessi determinato ex art. 1, commi 302 e 303, L. n. 296/2006, unicamente in virtù del fatto che la CTP aveva ravvisato la sola violazione dell'obbligo di separata dichiarazione.
- Non ha fondamento, pertanto, la tesi della ricorrente secondo la quale la decisione impugnata avrebbe confermato la decisione di primo grado in punto di (persistente) applicabilità della "nuova" sanzione, anche nell'ipotesi di indeducibilità dei costi.
- In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.
- In considerazione della natura della controversia e del recente consolidamento dei principi giurisprudenziali sopra enunciati, si ravvisano le condizioni per disporre la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 20/02/2017

Il Consigliere estensore

Federico Lotti

Il Presidente

[Firma]