

Civile Sent. Sez. 5 Num. 23812 Anno 2016

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: IANNELLO EMILIO

Data pubblicazione: 23/11/2016

3118
2616

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 15663/2011 R.G. 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 la rappresenta e difende,

- ricorrente -

contro

LINEA FONTANI S.R.L.,

in persona del suo legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. Paolo Panariti del Foro di Roma presso il cui studio in Roma, Via Celimontana, n. 38, è elettivamente domiciliata, giusta procura a margine del controricorso e ricorso incidentale,

- controricorrente, ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana n. 45/31/2010, depositata il 28/04/2010.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 14 settembre 2016 dal Relatore Cons. Emilio Iannello;

udito l'Avvocato dello Stato Federico Di Matteo per la ricorrente;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Sergio Del Core, il quale ha concluso per l'accoglimento del secondo motivo del ricorso incidentale, assorbiti il ricorso principale e gli altri motivi di ricorso incidentale.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. La Linea Fontani S.r.l., esercente l'attività di produzione e lavorazione di articoli di abbigliamento in pelle e pellicceria, proponeva ricorso avanti la C.T.P. di Firenze avverso l'avviso di accertamento nei suoi confronti emesso per maggiori Irpeg ed Irap dovute per l'anno 2003, oltre sanzioni, a seguito di rettifica del reddito d'impresa per il mancato riconoscimento della deducibilità di costi per operazioni commerciali intrattenute con impresa residente in Paese con regime fiscale agevolato compreso nella c.d. *black list* di cui al D.M. 23 gennaio 2002 (si trattava precisamente di costi per € 162.494,00 per l'acquisto di pellicce dalla società Johnny Kar Fur & Fashion Co. Ltd. di Hong Kong). L'atto impositivo traeva origine da una verifica fiscale che aveva accertato che, dei detti costi, la contribuente aveva ommesso la separata indicazione nel quadro RF della dichiarazione dei redditi, siccome prescritta dall'art. 110, comma 11, T.U.I.R., nel testo applicabile *ratione temporis*.

L'adita C.T.P. accoglieva parzialmente il ricorso osservando che:

- in ragione della modifica introdotta dall'art. 1, comma 301, della legge finanziaria 2007, il presupposto originario dell'avviso di accertamento era venuto meno;

- tuttavia, avendo parte ricorrente presentato domanda di accertamento con adesione, poteva ragionevolmente intendersi che la stessa avesse «*introdotto volontariamente un giudizio di merito altrimenti escluso*»;

- nondimeno, anche in tale prospettiva, la contribuente aveva dimostrato (attraverso le bollette doganali contenenti la specifica della merce acquistata) l'effettività della transazione e la sua coerenza con l'attività svolta;

- erano, però, dovute le sanzioni previste dall'art. 1, commi 302 e 303, legge 27 dicembre 2006, n. 296.

2. Tale decisione era confermata dalla C.T.R. della Toscana che, nel respingere sia l'appello principale dell'ufficio che quello incidentale proposto dalla contribuente, rilevava che, da un lato, la violazione del contraddittorio da questa dedotta (per l'omessa notifica dell'avviso prescritto dall'art. 110, comma 11, ultimo periodo, T.U.I.R.), pur sussistente, non comportava nullità assoluta dell'avviso per essere stata la società comunque posta in condizione «*in sede di accertamento con adesione ... di conoscere appieno quanto eccetto dall'ufficio sui principali elementi del contenzioso*», dall'altro, la contribuente aveva comunque dimostrato, «*anche se in modo strettamente sufficiente*», la deducibilità dei costi sostenuti per gli acquisti di pellame, considerato che «*il pellame importato è la materia prima dell'attività di impresa ... per cui ... è ragionevolmente da ritenere che le operazioni poste in essere rispondono ad effettivo interesse economico*».

Secondo la C.T.R. era inoltre legittima l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 8, comma 3-*bis*, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

3. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso sulla base di due motivi; resiste la società contribuente depositando controricorso e proponendo a sua volta ricorso incidentale sulla base di tre motivi.

MOTIVI DELLA DECISIONE

4. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione - ex art. 360 comma primo n. 3 cod. proc. civ. - dell'art. 1, commi 301, 302 e 303, legge 27 dicembre 2006, n. 296; dell'art. 110, commi 10 e 11, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; dell'art. 11-*bis* d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, per avere la C.T.R. ritenuto provata la deducibilità dei costi derivanti da

5

operazioni concluse con impresa residente in Stato inserito nella c.d. *black list* in ragione della mera dimostrazione della *inerenza* degli acquisti all'attività di impresa, essendo invece richiesta la prova dell'esistenza di una giustificazione economica diversa da quella di beneficiare, direttamente o indirettamente, in via prevalente e/o esclusiva, dei vantaggi fiscali previsti dalla legislazione dello Stato di appartenenza del fornitore.

5. Con il secondo motivo l'Agenzia ricorrente deduce insufficienza della motivazione, ai sensi dell'art. 360, comma primo n. 5, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. ritenuto idoneo a dimostrare la sussistenza dei presupposti richiesti della deducibilità dei costi in questione il fatto che: a) le importazioni avevano ad oggetto pellame; b) la società svolgeva attività di confezionamento di capi di abbigliamento in pellicce e pelli; c) le importazioni erano documentate da bollette doganali; omettendo così di considerare che l'oggetto della prova non era costituito dalla sola *inerenza* dell'operazione all'attività di impresa quanto piuttosto dall'esistenza di un effettivo interesse economico sottostante all'effettuazione degli acquisti da imprese localizzate in c.d. paradisi fiscali.

6. Con il primo motivo di ricorso incidentale la società contribuente deduce inosservanza dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma primo n. 4, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. omesso di pronunciare sul primo motivo di appello incidentale con il quale la ricorrente aveva lamentato che i primi giudici, pur avendo ritenuto correttamente venuta meno, a seguito della novella introdotta dalla legge finanziaria del 2007, l'unica violazione contestata nell'avviso di accertamento (ossia l'omessa indicazione nel modello unico 2004 dei «costi derivanti da acquisti di pellicce dalla società ... di Hong Kong»), hanno nondimeno ritenuto che l'ampliamento della materia del contendere anche a profili di carattere sostanziale (deducibilità dei costi) si fosse nel caso di specie determinato per effetto della istanza di accertamento con adesione presentata da essa ricorrente. Rileva al riguardo di aver con detto motivo evidenziato che con l'istanza di accertamento con adesione essa non aveva inteso introdurre, né



comunque aveva introdotto, alcun «giudizio di merito» e che, anzi, in quella sede, si era espressamente rifiutata di trattare la questione di merito, non fornendo la documentazione richiesta dall'ufficio tesa a dimostrare le condizioni di deducibilità dei costi, proprio perché tale questione non era pertinente con la contestazione contenuta nell'avviso di accertamento.

7. Con il secondo motivo la ricorrente incidentale deduce violazione o falsa applicazione dell'art. 110, comma 11, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nonché degli artt. 3 legge 7 agosto 1990, n. 241; 7 legge 27 luglio 2000, n. 212, e/o 42 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 360, comma primo n. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. ritenuto che la pur ravvisata violazione del contraddittorio, discendente dalla mancata previa comunicazione al contribuente dell'invito, previsto dall'art. 110, comma 11, T.U.I.R., a fornire la prova della sussistenza delle condizioni specifiche di deducibilità dei costi, non comportasse la nullità dell'avviso impugnato per essere stata essa contribuente comunque posta in condizione, in sede di accertamento con adesione, di conoscere appieno quanto eccepito dall'ufficio sui principali elementi del contenzioso.

8. Con il terzo motivo di ricorso incidentale la società contribuente deduce infine violazione o falsa applicazione dell'art. 3 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e/o dell'art. 1, commi 302 e 303, legge 27 dicembre 2006, n. 296, in relazione all'art. 360, comma primo n. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. ritenuto applicabile al caso di specie la sanzione prevista dall'art. 1, comma 302, legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Iterando eccezioni al riguardo disattese nei gradi di merito rileva che tale sanzione non poteva considerarsi dovuta nel caso di specie poiché: a) non irrogata dall'Agenzia delle entrate, né con l'originario avviso di accertamento, né con altro successivo e nemmeno richiesta, dall'ufficio, in sede di deduzioni difensive nel corso del processo di primo grado; b) tale sanzione non era comunque prevista al momento in cui è stato commesso il presunto illecito e deve considerarsi dunque inapplicabile in base al principio di legalità ex art. 3

5



d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

9. L'ordine logico delle questioni poste con i contrapposti motivi di ricorso porrebbe in posizione prioritaria il secondo motivo di ricorso incidentale, il cui accoglimento comporterebbe l'affermazione di una ragione (formale) di annullamento, *in parte qua*, dell'atto impositivo, preliminare e assorbente rispetto a quella (sostanziale) invece divisata dal giudice del merito e sulla quale si appuntano le critiche dell'Agenzia.

L'avere, però, la società contribuente ottenuto già nel merito, sia pure per detta subordinata ragione, pieno accoglimento della propria domanda di tutela su tale specifico a autonomo tema di lite (deducibilità dei costi) rende la censura proposta con il detto motivo - in sé e per sé considerata, astratta cioè dalla contestuale considerazione del contrapposto ricorso dell'Agenzia - inammissibile per difetto di interesse.

Ne deriva la necessità di assegnare priorità, nell'esame dei ricorsi, ai motivi del ricorso principale, dipendendo dalla riconosciuta fondatezza, o meno, di uno o di entrambi la reviviscenza, o meno, dell'interesse della contribuente all'esame della questione preliminare da essa posta.

Occorre dunque muovere nella prospettiva segnata dall'indirizzo consolidatosi nella giurisprudenza di questa Corte, secondo cui, dato il principio costituzionale della ragionevole durata del processo, alla stregua del quale fine primario di questo è la realizzazione del diritto delle parti ad ottenere risposta nel merito, *«il ricorso incidentale proposto dalla parte totalmente vittoriosa nel giudizio di merito, che investa questioni pregiudiziali di rito, ivi comprese quelle attinenti alla giurisdizione, o preliminari di merito, ha natura di ricorso condizionato, indipendentemente da ogni espressa indicazione di parte, e deve essere esaminato con priorità solo se le questioni pregiudiziali di rito o preliminari di merito, rilevabili d'ufficio, non siano state oggetto di decisione esplicita o implicita da parte del giudice di merito. Qualora, invece, sia intervenuta detta decisione, tale ricorso incidentale va esaminato dalla Corte di*

9

cassazione, solo in presenza dell'attualità dell'interesse, sussistente unicamente nell'ipotesi della fondatezza del ricorso principale» (Cass., Sez. U, n. 5456 del 06/03/2009, Rv. 606973; Sez. U, n. 23318 del 04/11/2009; Sez. U, n. 7381 del 25/03/2013; cui adde n. 4619 del 06/03/2015).

Nessun rilievo può ai detti fini assumere, nel caso di specie, la circostanza che su altro tema di lite i ricorrenti incidentali siano risultati soccombenti, trattandosi di tema (sanzioni applicabili per la omessa separata indicazione dei costi predetti in dichiarazione) disgiunto e indipendente da quello sopra indicato (deducibilità dei costi), rispetto al quale rimane comunque apprezzabile una integrale vittoria nel merito della contribuente che giustifica e rende necessario l'esame preliminare delle questioni poste dalla ricorrente principale, ancorché – come detto – logicamente subordinate rispetto a quelle poste con i primi due motivi di ricorso incidentale.

10. Procedendo quindi all'esame del ricorso principale, deve rilevarsi l'inammissibilità del primo motivo che ne è posto a fondamento per difetto di specificità, non confrontandosi esso con la effettiva *ratio decidendi* della sentenza impugnata.

Non si rinviene, infatti, nel testo della sentenza l'affermazione – postulata dalla ricorrente – secondo cui, al fine di poter dedurre costi derivanti da operazioni concluse con impresa residente in Stato inserito nella c.d. *black list*, è sufficiente la mera dimostrazione della *inerenza* dell'acquisto all'attività di impresa: affermazione bensì contraria al diritto, ma nient'affatto contenuta nella sentenza impugnata, la quale invece opera, in premessa, un corretto richiamo delle norme applicabili alla fattispecie, e in particolare del comma 11 dell'art. 110 T.U.I.R., a mente del quale «*le disposizioni di cui al comma 10*» (circa la indeducibilità delle spese e di altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati) «*non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività*

5

commerciale effettiva ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione».

Come si ricava dalla successiva illustrazione del motivo, la ricorrente in realtà si duole della ricognizione della fattispecie concreta e della giustificazione offerta per la sua qualificazione in termini corrispondenti alla fattispecie astratta.

Occorre però in proposito ribadire che non può ricondursi nell'ambito del vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto, quale motivo di ricorso per cassazione ex art. 360, primo comma n. 3, cod. proc. civ., la deduzione con la quale si contesti al giudice di merito non di aver errato nella individuazione della norma regolatrice della controversia bensì di avere erroneamente ravvisato, nella situazione di fatto in concreto accertata, la ricorrenza degli elementi costitutivi d'una determinata fattispecie normativamente regolata, giacché siffatta valutazione comporta un giudizio non già di diritto bensì di fatto, eventualmente impugnabile sotto il profilo del vizio di motivazione (v. Cass. Civ., Sez. 2, n. 6653 del 30/03/2005, Rv. 578799; Sez. 2, n. 6224 del 29/04/2002, Rv. 554041).

Non si tratta infatti di erronea ricognizione della portata precettiva della norma (violazione di legge) né di una erronea sussunzione del fatto, così come accertato dal giudice di merito, nell'ipotesi normativa (falsa applicazione), ma semmai – come detto – di erronea o viziata ricognizione del fatto, sindacabile come difetto di motivazione nei limiti e alle condizioni sopra dette.

11. Difetto questo invero dedotto dalla ricorrente principale con il secondo motivo, il quale è da ritenersi fondato.

La motivazione della sentenza impugnata si appalesa in effetti tautologica, non illustrando il ragionamento in virtù del quale i pochi elementi di prova esplicitamente indicati (otto bolle doganali) devono ritenersi idonei a dimostrare la sussistenza delle esimenti previste dalla legge per evitare la presunzione di ineducibilità delle spese.

Come si è appena evidenziato a tale fine è richiesta la prova: a) che le ditte

con le quali sono state svolte le operazioni svolgono prevalente ed effettiva attività commerciale; b) ovvero che le operazioni rispondono ad un effettivo interesse economico e abbiano avuto concreta esecuzione.

Al riguardo nella scarna motivazione la C.T.R. si limita a far riferimento a «otto bolle doganali, riportanti i rispettivi importi, i numeri delle stesse e le date di registrazione» e a osservare che «il pellame così importato è la materia prima dell'attività di impresa ... per cui per le operazioni poste in essere è ragionevolmente da ritenere che rispondono ad effettivo interesse economico».

Al riguardo, non può non rilevarsi che la valutazione della sussistenza e della idoneità delle prove al detto fine offerte dalla contribuente richiedeva un esame più specifico e argomentato della documentazione richiamata: compito certamente riservato alla commissione tributaria ma del cui assolvimento la stessa è obbligata a dar conto adeguato in motivazione.

Tale onere motivazionale non può considerarsi assolto con la mera apodittica asserzione della sussistenza della prova di un effettivo interesse economico sottostante alle transazioni, troppo genericamente argomentato in ragione della mera astratta pertinenza della merce acquistata (pellame) con l'oggetto dell'attività di impresa svolta dalla contribuente.

Si rammenti al riguardo che, secondo costante affermazione, ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, denunziabile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5 cod. proc. civ., quando il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indica tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento (v. *ex multis* Sez. 5, n. 9113 del 06/06/2012, Rv. 622945).

È quanto accade nella fattispecie nella quale il rigetto dell'appello proposto dall'ufficio è motivato da una generica asserzione della adeguatezza della documentazione prodotta dalla contribuente, in termini che non consentono di comprendere come si sia formato il giudizio sulla adeguatezza e pertinenza della

documentazione versata.

La fondatezza della detta censura, da un lato, consente, per le ragioni sopra illustrate (par. 8), di passare all'esame dei primi due motivi di ricorso incidentale, dall'altro, e per converso, non può ancora condurre alla cassazione della sentenza impugnata, potendo rivelarsi ostativa ad un tale esito l'eventuale fondatezza delle censure proposte dalla ricorrente incidentale.

12. Passando dunque all'esame del ricorso incidentale della società contribuente, deve anzitutto rilevarsi l'infondatezza del primo di essi.

Come questa Corte ha avuto modo più volte di chiarire, il vizio d'omessa pronuncia, configurabile allorché manchi completamente il provvedimento del giudice indispensabile per la soluzione del caso concreto, deve essere escluso, pur in assenza di una specifica argomentazione, in relazione ad una questione implicitamente o esplicitamente assorbita in altre statuizioni della sentenza (v. da ult. Cass., Sez. L, n. 1360 del 26/01/2016, Rv. 638317; Sez. 5, n. 3417 del 20/02/2015, Rv. 634649).

È stato al riguardo condivisibilmente precisato che la figura dell'assorbimento in senso proprio ricorre quando la decisione sulla domanda assorbita diviene superflua, per sopravvenuto difetto di interesse della parte, la quale con la pronuncia sulla domanda assorbente ha conseguito la tutela richiesta nel modo più pieno, mentre è in senso improprio quando la decisione assorbente esclude la necessità o la possibilità di provvedere sulle altre questioni, ovvero comporta un implicito rigetto di altre domande (Sez. 2, 9 ottobre 2012, n. 17219; sez. 5, 16 maggio 2012, n. 7663). Ne consegue che l'assorbimento non comporta un'omissione di pronuncia (se non in senso formale) in quanto, in realtà, la decisione assorbente permette di ravvisare la decisione implicita (di rigetto oppure di accoglimento) anche sulle questioni assorbite, la cui motivazione è proprio quella dell'assorbimento, per cui, ove si escluda, rispetto ad una certa questione proposta, la correttezza della valutazione di assorbimento, avendo questa costituito l'unica motivazione della

5



decisione assunta, ne risulta il vizio di motivazione del tutto omessa (Sez. 1, n. 28663 del 27/12/2013, Rv. 629570).

Orbene, nel caso di specie la Linea Fontana S.r.l., con riferimento al tema di lite (deducibilità dei costi) cui afferisce l'eccezione espressamente riproposta in appello e non esaminata (ossia mancata contestazione nell'avviso del difetto dei requisiti sostanziali richiesti per detta deducibilità) è risultata interamente vittoriosa per motivi di merito (divisata sussistenza di detti requisiti), con la conseguenza che la questione può considerarsi assorbita dalla reiezione dei motivi di impugnazione formulati in via principale dalla controparte, non potendosi per converso configurare il dedotto vizio di omessa pronuncia.

13. È invece fondato il secondo motivo di ricorso incidentale.

La legge n. 296 del 2006, art. 1, comma 301, ha come noto degradato l'omessa separata indicazione in dichiarazione dei costi c.d. *black list* da motivo ostativo di per sé alla deducibilità dei costi medesimi a violazione formale passibile esclusivamente di sanzione amministrativa.

Come già evidenziato da questa Corte tale innovazione ha carattere retroattivo, e ciò principalmente in virtù della norma transitoria contenuta nel comma 303 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006, a tenore della quale: «*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, citato testo unico delle imposte sui redditi. Resta ferma in tal caso l'applicazione della sanzione di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1991, n. 471, art. 8, comma 1*».

Se non può, da un lato, non rilevarsi che detta norma transitoria condiziona la retroattività del nuovo quadro normativo - quanto in particolare alla *degradazione* dell'omessa separata indicazione in dichiarazione dei costi c.d. *black list* da causa ostativa alla deducibilità dei costi a violazione formale oggetto di sanzione - alla prova, con onere a carico del ricorrente, della sussistenza dei requisiti sostanziali di deducibilità dei costi (non diversamente potendosi

intendere l'inciso «*sempre che*» - ossia, *a condizione che* - «*il contribuente fornisca la prova di cui all'art. 110, comma 11, primo periodo, citato testo unico delle imposte sui redditi*»), occorre dall'altro pur sempre coordinare tale disciplina con le norme e i principi che regolano l'accertamento e il processo tributario, tra i quali pregnante importanza riveste in particolare, ai fini in esame, quello che non consente l'introduzione nel giudizio di merito di profili di fatto e ragioni giuridiche che non siano state espressamente e chiaramente contestati nell'avviso impugnato.

È noto infatti che, nel giudizio tributario, l'oggetto del dibattito processuale è delimitato, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte dall'Ufficio nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro, dagli specifici motivi d'impugnazione dedotti dal contribuente nel ricorso introduttivo, non essendo pertanto consentito all'amministrazione introdurre nel corso del giudizio, tanto meno in grado d'appello, ragioni di fatto o giuridiche che, seppur astrattamente idonee a supportare la pretesa fiscale, siano tuttavia nuovi e diversi da quelli specificamente contestati nell'avviso impugnato (v. *ex aliis* Sez. 5, n. 25909 del 29/10/2008, Rv. 605428; Sez. 5, n. 10779 del 11/05/2007, Rv. 597732; Sez. 5, n. 22010 del 13/10/2006, Rv. 593679).

Tanto più tale principio assume rilievo nella materia trattata, nella quale l'importanza e l'indefettibilità di una specifica contestazione della mancanza dei requisiti sostanziali di deducibilità dei costi c.d. *black list* si ricava univocamente dalla previsione di cui al comma 11 dell'art. 110 T.U.I.R. che non solo non consente di prescindere da tale contestazione ma anzi prevede che la stessa debba essere preceduta dalla notifica all'interessato di «*un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di 90 giorni, le prove predette*», con l'obbligo di specificamente motivare nell'avviso di accertamento l'eventuale valutazione di inidoneità di quelle offerte in risposta dal contribuente.

Deriva dal necessario coordinamento di detto principio con la sopra citata

norma transitoria di cui all'art. 1, comma 303, legge n. 296 del 2006 che, in difetto di specifica contestazione nell'avviso di accertamento della mancanza dei requisiti sostanziali di deducibilità dei costi in questione, la loro sussistenza deve ritenersi (per l'appunto) non contestata e, per ciò stesso, non richiede la sua prova positiva a carico del contribuente, ai fini della applicabilità retroattiva della nuova disciplina sanzionatoria nel complesso ad esso più favorevole (v. in tal senso da ultimo Sez. 5, n. 6651 del 06/04/2016).

La C.T.R. si è evidentemente allontanata da tali coordinate ermeneutiche, postulando espressamente sia la possibilità di prospettare, nel corso del giudizio, da parte dell'ufficio, ragioni in fatto bensì astrattamente idonee a giustificare la pretesa impositiva ma tuttavia diverse da quelle sole poste a fondamento dell'avviso di accertamento impugnato, sia la possibilità di prescindere dalla preventiva notifica all'interessato di *«un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di 90 giorni, le prove predette»* e dal conseguente obbligo di specificamente motivare nell'avviso di accertamento l'eventuale valutazione di inidoneità di quelle offerte in risposta dal contribuente.

In entrambi i casi la C.T.R. ha peraltro attribuito rilievo alla interlocuzione avutasi tra il contribuente e l'ufficio in conseguenza della proposta istanza di accertamento con adesione: ciò all'evidenza senza alcun fondamento né testuale né logico, non essendo scopo dell'istituto quello di consentire all'ufficio di modificare né integrare le ragioni poste a fondamento dell'atto impositivo per il quale è presentata istanza dal contribuente ai sensi dell'art. 6 d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Con specifico riferimento all'obbligo di notificare il detto avviso al contribuente e di concedergli il previsto termine dilatorio al fine di fornire le prove richieste (obbligo che non ammette equipollenti) occorre peraltro ribadire che, come costantemente affermato da questa Corte, la sua inosservanza da parte dell'amministrazione, determina - in applicazione dei principi affermati

5

dalle sezioni unite nella sentenza n. 18184 del 2013 in relazione all'analoga disposizione di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 - un vizio di legittimità dell'atto impositivo emesso in assenza dell'avviso o prima della scadenza del termine dilatorio: si tratta, anche in questo caso, di garantire il pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, con la conseguenza che la sanzione dell'invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione cui la norma ^{norma} ~~norma~~ ^{norma} assolve e della forza impediente, rispetto al pieno svolgimento della funzione, che assume il fatto viziante (in termini, Cass. n. 10988 del 2016; n. 20033 del 2015). Va aggiunto che Cass., sez. un., n. 24823 del 2015, nell'escludere, quanto ai tributi «non armonizzati», l'esistenza di un obbligo generalizzato dell'Amministrazione, a pena di invalidità dell'atto impositivo, di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, ha fatto ovviamente salve le specifiche previsioni normative che un tale obbligo sanciscono (espressamente richiamando, tra queste, anche quella in discussione nel presente giudizio).

14. Per le esposte considerazioni deve pertanto pervenirsi al rigetto del ricorso principale dell'Agenzia delle entrate, dal momento che - come sopra s'è avvertito - nonostante la fondatezza del secondo motivo che ne è posto a fondamento, la decisione impugnata si rivela tuttavia nel suo contenuto dispositivo corretta in virtù della fondatezza delle preliminari eccezioni opposte dalla contribuente (circa l'illegittimità della pretesa impositiva del recupero dei costi in questione in quanto fondata su rilievi non specificamente contestati nell'avviso di accertamento né previamente comunicati nei modi e ai fini di cui all'art. 110, comma 11, T.U.I.R.): fondatezza che, implicitamente negata dal giudice di merito, l'accoglimento del secondo motivo di ricorso incidentale consente per l'appunto di riconoscere.

Ne discende anche che, restando immutata la parte dispositiva della decisione impugnata anche nella parte in esame relativa all'annullamento dell'atto impositivo in quanto volto al recupero dei costi di che trattasi, pure il ricorso incidentale deve essere rigettato, rendendosi solo necessaria, ai sensi dell'art. 384, ult. co., cod. proc. civ., la correzione della motivazione nei sensi testè detti.

15. È infondato, infine, il terzo motivo di ricorso incidentale.

Come si è già detto sopra, esaminando il secondo motivo di ricorso, la legge n. 296 del 2006, art. 1, comma 301, ha degradato l'omessa separata indicazione in dichiarazione dei costi c.d. *black list* da motivo ostativo di per sé alla deducibilità dei costi medesimi a violazione formale passibile esclusivamente di sanzione amministrativa, attraverso l'introduzione (disposta dall'art. 1 comma 302) nel d.lgs. n. 471 del 1997, all'art. 8, dopo il comma 3, di un comma 3-bis, il quale recita: «Quando l'omissione o incompletezza riguarda l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'art. 110, comma 11, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al d.P.R. 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».

Ad ulteriore supporto della tesi che riconosce carattere retroattivo a tale nuova disciplina si è argomentato - oltre che dalla vista testuale formulazione della norma transitoria contenuta nel comma 303 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 - da un lato, sulla *ratio* della innovazione legislativa a regime (che è quella di trovare, in materia, un punto di equilibrio meno gravoso per il contribuente e maggiormente aderente ai canoni costituzionali della capacità contributiva e dell'uguaglianza tributaria, rispetto a quello precedentemente definito), dall'altro, sull'ultima proposizione della medesima norma transitoria di cui al comma 303 che - in esito all'affermazione dell'efficacia retroattiva della

sanzione di cui al d.lgs. n. 471 del 1997, art. 8, comma 3-bis - recita: «*Resta ferma in tal caso l'applicazione della sanzione di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1991, n. 411, art. 8, comma 1*».

Si è osservato che tale 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 massimo, di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 8, comma 1, e, trovando ragion 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 (v. *ex multis* Cass., nn. 4030/2015 e 6205/2015).

Considerata, infatti, la maggior gravità per il contribuente del previgente regime di radicale indeducibilità e, altresì, della sanzione di cui al d.lgs. n. 471 del 1997, art. 1, comma 2, ad esso ricollegabile, la norma non viola il principio di legalità.

Rilievo questo che vale a confutare anche l'argomento contenuto nel controricorso secondo cui le sanzioni invocate dall'ufficio resterebbero comunque precluse dalla loro mancata indicazione nell'avviso di accertamento, dovendosi al contrario rilevare - come rettamente fatto nella sentenza impugnata - che l'atto impugnato prevedeva l'irrogazione di sanzioni ben più severe, di guisa che l'applicazione delle sanzioni previste dalla norma sopravvenuta non può considerarsi domanda nuova, né tema esorbitante dai limiti del giudizio, ma rientra pienamente nel potere dovere decisorio dell'adito giudice tributario.

Va invero rammentato che, secondo consolidato principio, il processo tributario non è diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio, con la conseguenza che il giudice tributario, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi di ordine

sostanziale (e non meramente formale), è tenuto ad esaminare nel merito la pretesa tributaria e a ricondurla, mediante una motivata valutazione sostitutiva, alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (v. da ult., Cass., Sez. 5, n. 19750 del 19/09/2014, Rv. 632465; Sez. 6 - 5, n. 26157 del 21/11/2013, Rv. 629043).

16. Deve in definitiva pervenirsi al rigetto di entrambi i ricorsi.

La reciproca soccombenza, oltre che la complessità delle questioni trattate, giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese processuali.

P.Q.M.

La Corte rigetta, nei sensi di cui in motivazione, il ricorso principale e quello incidentale; compensa per intero tra le parti le spese processuali.

Così deciso il 14/9/2016

Il Consigliere estensore

(Emilio Iannello)



Il Presidente

(Biagio Virgilio)

