



3402-.19

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

*TRIBUTI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 6593/2012

Dott. AURELIO CAPPABIANCA	- Presidente -	Cron. 3402
Dott. PASQUALINA ANNA	- Consigliere -	Rep.
Dott. PIERA CONDELLO	- Consigliere -	Ud. 31/10/2018
Dott. RICCARDO GUIDA	- Consigliere -	CC
Dott. MARCELLO MARIA FRACANZANI	- Consigliere -	
Dott. PAOLO BERNAZZANI	- Rel. Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 6593-2012 proposto da:

(omissis) SRL IN LIQUIDAZIONE, elettivamente domiciliato in (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), rappresentato e difeso dall'avvocato (omissis);

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

2018

4043

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;

- **controricorrente** -

nonchè contro

AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO DI (omissis) ;

- intimata -

avverso la sentenza n. 9/2011 della COMM.TRIB.REG. di
BOLOGNA, depositata il 21/01/2011;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 31/10/2018 dal Consigliere Dott. PAOLO
BERNAZZANI.

Rilevato che

La società (omissis) s.r.l. in liquidazione propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 09/03/11, pronunciata in data 2.7.2010 e depositata in data 21.1.2011, con la quale - in controversia concernente avviso di accertamento notificato alla contribuente a titolo di Irpeg dovuta in relazione all'anno di imposta 2002 per recupero di costi ritenuti indeducibili ai sensi dell'art. 76, commi 7-bis e 7-ter, t.u.i.r. *ratione temporis* vigente (ora art. 110, commi 10 e 11), in quanto relativi ad operazioni poste in essere con paese a fiscalità privilegiata (c.d. paesi *black list*: nella specie, Hong Kong e Macao) e non separatamente indicati in dichiarazione — ha rigettato l'appello della stessa società contribuente avverso la sentenza della CTP di Modena, che aveva a sua volta respinto il ricorso della (omissis) s.r.l. avverso il predetto avviso.

Il giudice d'appello, in particolare, ha ritenuto che: a) l'atto impositivo impugnato era fondato sulla omissione della separata indicazione dei costi in dichiarazione, al rigo RF32, e che tale violazione era effettivamente sussistente; b) che era invalida la dichiarazione integrativa presentata dalla società ai sensi dell'art. 2, comma 8 *bis*, del d.P.R. n. 322/98, in quanto presentata dopo l'inizio dell'attività di accertamento, di cui la contribuente era stata messa al corrente (invito a comparire notificato il 2.9.2005; dichiarazione integrativa presentata in data 2.11.2005); c) che il nuovo regime sanzionatorio più favorevole invocato in subordine dalla società contribuente, introdotto dall'art. 1, commi 302 e 303, della legge n. 296/96 non era nella specie applicabile, mancando la prova in giudizio dei presupposti sostanziali della deducibilità, ossia della effettività dell'esercizio di un'attività commerciale da parte dell'impresa estera ovvero, in particolare, della rispondenza ad un effettivo interesse economico delle operazioni compiute.

L'A.d.E. si è costituita con controricorso.

Considerato che

1. Con il **primo motivo** di ricorso, viene dedotto il vizio di violazione e falsa applicazione degli artt. 10, legge 27 luglio 2000, n. 212 e 76, comma 7-ter d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo *ratione temporis* applicabile, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR violato il principio di emendabilità della dichiarazione e della correlata tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, nonchè per non aver riconosciuto la natura meramente formale del requisito della separata indicazione dei costi, tenuto altresì

conto del fatto che l'Ufficio si era limitato a motivare la ripresa a tassazione esclusivamente sulla base di tale mancata annotazione delle poste passive; nello stesso senso viene, altresì, dedotto vizio di motivazione su punti decisivi della controversia ex art. 360, comma 1, n.5 cod. proc. civ.

2. Con il **secondo motivo**, la società ricorrente deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 2, comma 8, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, 10 legge n. 212 del 2000, 3, 53 e 97 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., nonché omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa l'inefficacia della dichiarazione integrativa, ex art. 360, comma 1, n.5 cod. proc. civ.

3. Con il **terzo motivo**, la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 110, comma 11, t.u.i.r. in ordine alla mancata dimostrazione del requisito costituito dall'effettivo interesse economico sotteso all'operazione, con conseguente esclusione dell'applicabilità della sanzione di cui all'art. 8, comma 3-bis d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, come inserito dall'art. 1, comma 302, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ.; la medesima questione viene, altresì, prospettata sotto il profilo del vizio di motivazione ex art. 360, comma 1, n.5 cod. proc. civ., avuto riguardo alla documentazione fornita all'A.F. nella fase amministrativa e successivamente depositata in giudizio.

4. I predetti motivi devono essere esaminati congiuntamente, attesa la loro stretta connessione.

4.1. Secondo l'ormai consolidato orientamento della giurisprudenza di questa Corte (cfr., *ex multis*, Cass. sez. 5, 10/06/2016 n. 11933 e Cass. sez. 5, 28/02/2017, n. 5085), la materia è regolata, per quanto qui di rilievo, dai seguenti principi:

a) dal 1° gennaio 2007, i commi 301 e 302 dell'art. 1, legge n. 296/06 (il primo modificando l'art. 110, commi 10 e 11 — già art. 76, commi 7-bis e 7-ter — del d.P.R. n. 917/86, il secondo mediante l'inserimento del comma 3-bis nell'art. 8 del d.lgs. n. 471/97) hanno mutato la disciplina che sanciva l'indeducibilità dei costi scaturenti da operazioni commerciali intercorse con soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata - 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 - degradando la separata indicazione dei costi da presupposto

sostanziale della relativa deducibilità ad obbligo di carattere formale, passibile di corrispondente sanzione amministrativa, pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non (separatamente) indicati nella dichiarazione, da un minimo di € 500,00 a un massimo di € 50.000,00;

b) in ordine al regime transitorio, dettato dal comma 303 dell'art. 1, legge n. 296 cit., anche le violazioni dell'obbligo di separata indicazione dei costi poste in essere prima dell'entrata in vigore della legge sono degradate a violazioni formali e non comportano, di per se stesse, l'applicazione del regime di assoluta indeducibilità dei costi medesimi, ma sono soggette alla sanzione proporzionale suddetta, alla quale (solo per le situazioni di regime transitorio e, dunque, già assoggettate al rigoroso regime d'ineducibilità) si cumula, in forza dell'ultima parte del comma 303 cit., la sanzione prevista dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 471/97;

c) tale lettura della disciplina di cui ai commi 301, 302 e 303 dell'art. 1 l. n. 296 cit. - che appare l'unica idonea a garantirne la tenuta sul piano della razionalità - 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 (cfr., altresì, Cass. sez. 5, 14/01/2016, n. 6338 e 21/06/2016, n. 6651). Ne consegue che la disciplina in esame ha integrale portata retroattiva (esplicitamente sul punto, Cass. Sez. 5, 27/02/2015, n. 4030, Rv. 634885 - 01, secondo cui *«in tema di reddito d'impresa, l'abolizione del regime di assoluta indeducibilità dei costi scaturenti da operazioni commerciali intercorse con soggetti residenti in Stati a fiscalità privilegiata - cd. Paesi "black list" -, ove non separatamente indicati nella dichiarazione annuale dei redditi, a seguito della modifica all'art. 110, commi 10 e 11, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, apportata dall'art. 1, comma 301, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha integrale portata retroattiva, come può evincersi sia dalla "ratio" della nuova disciplina, che intende contemperare l'interesse del contribuente a poter dedurre i costi effettivamente sostenuti con quello dell'Amministrazione finanziaria ad un efficace controllo, sia dal dato testuale dell'art. 1, comma 303, della legge n. 296 del 2006, che cumula l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 8, comma 3 bis, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, introdotta dall'art. 1, comma 302, della legge n. 296 del 2006, con quella prevista dall'art. 8, comma 1, del medesimo decreto, quest'ultima giustificata solo in ragione dell'estensione della portata retroattiva dell'abolizione del previgente regime d'ineducibilità»*).

R

Del resto, occorre riconoscere che il declassamento della condotta prescritta a semplice adempimento formale, determina quale effetto non solo che la fattispecie, in caso di violazione dell'obbligo, non incide più sulla deducibilità dei costi (salva la astratta possibilità di contestare, nello specifico atto impositivo, anche l'assenza dei presupposti sostanziali della deducibilità), ma altresì che la stessa, sul piano sanzionatorio, esula dal paradigma dell'infedele dichiarazione, non incidendo più sul calcolo dei componenti di reddito. Ne consegue che l'eventuale persistente applicazione delle sanzioni previste dall'art. 1, comma 2, d.lgs n. 471/97 sarebbe del tutto ingiustificata, oltre che incompatibile con il principio di proporzionalità delle sanzioni tributarie, con particolare riferimento alla necessità di tenere conto della distinzione fra violazioni sostanziali e violazioni meramente formali (principio che ha trovato riconoscimento anche nella giurisprudenza della Corte di giustizia UE: cfr., ad esempio, la sentenza relativa alla causa C-272/13 del 17 luglio 2014);

d) costituiscono causa ostativa alla presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, commi 8 e - più specificamente - 8-bis, d.P.R. n. 322 del 1998 non solo la contestazione della violazione, ma anche l'inizio delle operazioni di accesso, ispezione, verifica o di altra attività amministrativa di accertamento, in quanto, in tali casi, 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); inoltre (ed anzi, sul piano logico-giuridico, ancor prima), 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 - 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);

e) quanto alla necessità o meno, ai fini dell'applicabilità delle sanzioni meno afflittive introdotte dalla legge n. 296/06 - in luogo di quella ex art. 1 d.lgs. n.

R

471/97 – che il contribuente fornisca in giudizio la prova di cui all'art. 110, comma 11, primo periodo, t.u.i.r. (già art. 76, comma 7-ter), dei presupposti sostanziali per la deducibilità dei costi derivanti dalle operazioni con imprese appartenenti a Paesi c.d. *black list* (esercizio di effettiva attività commerciale da parte dell'impresa estera, ovvero rispondenza dell'operazione ad un effettivo interesse economico e sua concreta esecuzione), occorre tener conto che all'Ufficio è precluso contestare, in sede giudiziale, l'esistenza di tali presupposti sostanziali laddove la motivazione dell'atto impositivo si sia fondata esclusivamente sull'omissione della loro separata indicazione nella dichiarazione.

Invero, va ribadito che costituisce principio generale del diritto tributario quello secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo definiscono i confini del giudizio tributario - che (anche se con sue specifiche caratteristiche) è, pur sempre, giudizio d'impugnazione di atti -, al fine di mettere il contribuente in grado di conoscere *l'an* ed il *quantum* della pretesa fiscale e di approntare una idonea difesa; ne consegue che l'ufficio non può, in sede contenziosa, porre a base della propria pretesa ragioni diverse da quelle specificamente definite nella motivazione dell'atto stesso (tra le più recenti, Cass. sez. 5, 21/01/2016, n. 11934; Cass. sez. 5, 18/03/2014, n. 9810; Cass. sez. 5, 02/07/2014, n. 22003; Cass. sez. 5, 14/01/2016, n. 6103).

Nella materia in esame, inoltre, la giurisprudenza di questa Corte non ha mancato di osservare che l'inderogabilità della specifica contestazione della mancanza dei requisiti sostanziali di deducibilità dei costi è rafforzata dalla previsione (contenuta nell'art. 110, comma 11, cit.) secondo cui "*l'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove*" della sussistenza dei detti requisiti (e la omissione di tale avviso determina l'illegittimità dell'atto impositivo per violazione del contraddittorio procedimentale: Cass. 10/06/2015, n. 20033).

Da tale premessa discende, dunque, che, in presenza di avviso di accertamento contemplante la sola violazione formale della mancata indicazione separata dei costi in esame, l'ambito del giudizio non può estendersi alle ulteriori violazioni, di carattere sostanziale, sulle quali soltanto interferiscono l'operatività dei contraenti esteri e la giustificazione economica nonché l'effettività delle operazioni.

Nella medesima prospettiva, va, altresì, precisato che tale criterio - anche per le fondamentali funzioni di garanzia che, sul piano del diritto di difesa del contribuente, la motivazione dell'atto impositivo assolve nell'ambito dell'ordinamento tributario - non può ritenersi derogato dalla previsione dell'art. 1, comma 303, legge n. 296/06, laddove subordina l'applicazione retroattiva della disposizione del precedente comma 302 alla prova di cui all'art. 110 comma 11, primo periodo, t.u.i.r.; previsione che d'altro canto, per parte sua, intende solo ribadire che la degradazione da presupposto d'ineducibilità a violazione amministrativamente sanzionata, attuata dalla disciplina sopravvenuta, riguarda solo il profilo formale della violazione, consistente nella mancata separata indicazione dei costi in dichiarazione (cfr. Cass. sez. 5, 14/01/2016, n. 6103).

Occorre, pertanto, concludere che nella specie, poiché la contestazione contenuta nell'avviso di accertamento riguardava esclusivamente il profilo formale della mancata separata indicazione dei costi in dichiarazione - come ritenuto dalla CTR e come risulta, altresì, dal tenore testuale dell'atto come riportato in ricorso a p. 9; come, infine, riconosciuto dalla stessa Agenzia a p.2 del controricorso -, senza alcun accenno alla loro sostanziale ineducibilità, la società contribuente non era tenuta a svolgere attività probatoria sul punto, al fine di ottenere l'applicabilità retroattiva della modifica dell'art. 110, commi 10 e 11, del t.u.i.r.

Da tutto quanto osservato discende che il primo motivo di ricorso è fondato sotto il profilo della dedotta violazione di legge e nei limiti sopra illustrati, ossia con riferimento alla natura formale del requisito della separata indicazione dei costi in dichiarazione ed al fatto che l'Ufficio si è limitato a motivare la ripresa a tassazione esclusivamente sulla base della mancata annotazione delle medesime poste passive, onde la CTR avrebbe dovuto, in applicazione della normativa sopravvenuta, dotata di efficacia retroattiva, escludere l'ineducibilità dei costi in esame e fare applicazione della disciplina sanzionatoria come sopra individuata. Infondato è, invece, il motivo nella restante parte, in cui lamenta la violazione del principio di emendabilità della originaria dichiarazione, quando realizzata, come nella specie, attraverso una successiva dichiarazione presentata dopo l'inizio delle operazioni di accertamento, nonché la correlata violazione del principio di collaborazione e buona fede (profilo, peraltro, sviluppato anche nel secondo motivo di ricorso).

Per effetto dell'accoglimento, *in parte qua*, del primo motivo, restano assorbiti l'ulteriore profilo "interno" afferente il vizio di motivazione contestualmente prospettato, nonché il terzo motivo.

R

Infondato è, invece, il secondo motivo di ricorso, sotto entrambi i profili prospettati, in quanto muove da una errata ricostruzione ed interpretazione della disciplina sopra illustrata in punto di dichiarazione integrativa (cfr., in particolare, il punto d).

In conclusione, il ricorso deve essere accolto nei termini sopra illustrati; la sentenza va, conseguentemente, cassata con rinvio alla CTR dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, cui si demanda di provvedere anche sulle spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, nei termini di cui in motivazione, assorbito il terzo motivo. Rigetta nel resto. Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla CTR dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 31 ottobre 2018

Il Presidente

Aurelio Cappabianca



IL CANCELLIERE
Manuela dr. Maroncelli



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL - 6 FEB. 2019



IL CANCELLIERE
Manuela dr. Maroncelli

