

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10652 Anno 2022

Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Relatore: CONDELLO PASQUALINA ANNA PIERA

Data pubblicazione: 01/04/2022

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 3510/2015 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la
quale è elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12

- *ricorrente* -

contro

PROFILATI ALLUMINIO S.R.L., in persona del legale rappresentante,
rappresentata e difesa, come da procura speciale in calce al
controricorso, dall'avv. Francesco Tagliarini ed elettivamente
domiciliata presso lo studio dell'avv. Andrea Camporota, in Roma, alla
via Mazzini, n. 131

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 3761/06/2014 della Commissione tributaria
regionale della Lombardia, depositata in data 8 luglio 2014;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

680
2022

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23 febbraio 2022 dal consigliere dott.ssa Pasqualina A. P. Condello

RILEVATO CHE

1. A seguito di verifica fiscale per gli anni d'imposta 2007 e 2008, l'Agenzia delle entrate riscontrò che, nel periodo sottoposto a controllo, la società Profilati Alluminio s.r.l. aveva posto in essere transazioni in acquisto con alcune società domiciliate in Malesia, paese a fiscalità privilegiata, e, sebbene all'esito della documentazione prodotta in risposta al questionario, l'Ufficio avesse ritenuto superato il rilievo dell'indeducibilità dei componenti negativi, procedendo ad autotutela preventiva, rilevò che la società aveva sostenuto spese per importi superiori a quelli dichiarati nel quadro RF ed irrogò la sanzione prevista dall'art. 8, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 471 del 1997, pari al 10 per cento dell'importo delle spese e dei componenti negativi non indicati in dichiarazione.

2. Proposto ricorso dalla contribuente, la Commissione tributaria provinciale di Varese accolse le doglianze della società, motivando che, dovendo ogni sanzione essere rapportata al disvalore del fatto, la sanzione proporzionale poteva trovare applicazione soltanto qualora l'impresa avente sede in Italia non avesse provato le circostanze che davano diritto alla deduzione.

3. All'esito dell'appello dell'Ufficio finanziario, la Commissione tributaria regionale confermò la sentenza di primo grado.

Tenuto conto dell'orientamento espresso da questa Corte nella sentenza n. 2629 del 2010 invocata dalla società, osservò che l'esigenza di mantenersi, in tema di sanzioni, entro quelli che erano i principi espressi dalla Corte Edu, conduceva a sostenere che, nel caso di violazioni che non comportavano il recupero di somme sottratte alla fiscalità o il riconoscimento di ingiustificati crediti per la contribuente, la sanzione non poteva crescere indefinitamente in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

proporzione alle somme stesse.

4. L'Agenzia delle entrate ricorre per la cassazione della decisione d'appello, con un unico motivo, cui resiste la società contribuente mediante controricorso.

In prossimità dell'adunanza camerale la società contribuente ha depositato memoria *ex art. 380-bis.1. cod. proc. civ.*

CONSIDERATO CHE

1. Con l'unico motivo di impugnazione la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 8, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 471 de 1997 e 110, commi 10 e 11, del t.u.i.r., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la C.T.R. ha ritenuto non applicabile la sanzione irrogata, e ribadisce che, qualora sia dimostrata la sussistenza delle circostanze esimenti richieste dall'art. 110 del t.u.i.r., per le violazioni dell'obbligo dichiarativo risulta applicabile la sanzione di cui al citato comma 3-*bis* dell'art. 8 del d.lgs. n. 471 del 1997.

Precisa, al riguardo, che l'omessa segnalazione dei costi nel Modello Unico non ne comporta l'indeducibilità a condizione che l'impresa residente dimostri la sussistenza che le imprese estere svolgano prevalentemente un'attività commerciale effettiva o che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico ed abbiano avuto concreta esecuzione. Qualora il contribuente non sia in grado di fornire questa prova, oltre alla sanzione del 10 per cento scatta l'indeducibilità dei costi con l'ulteriore sanzione per infedele dichiarazione, stante l'autonomia delle due sanzioni. In ogni caso, il sostenimento di componenti negativi superiori a quelli esposti in dichiarazione, come avvenuto nella fattispecie, giustifica l'irrogazione della sanzione proporzionale di cui all'art. 8, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 471 del 1997.

2. Il motivo è fondato.

2.1. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte (Cass., sez. 5, 10/06/2016, n. 11933; Cass., sez. 5, 28/02/2017, n. 5085; Cass., sez. 5, 24/07/2018, n. 19561, Cass., sez. 5, 30/10/2018, n. 27613) «all'esito delle modifiche retroattive introdotte dall'art. 1, commi 301, 302 e 303 della legge n. 296 del 2006 e prima di quelle di cui alla legge n. 208 del 2015, applicabili a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, la separata indicazione nella dichiarazione annuale dei redditi delle spese e degli altri componenti negativi inerenti ad operazioni commerciali intercorse con fornitori aventi sede in Stati a fiscalità privilegiata (cd. paesi *black list*) è un mero obbligo formale, che non ne condiziona la deducibilità e la cui violazione espone il contribuente unicamente alla sanzione amministrativa ex art. 8, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 471 del 1997, da cumulare, per le sole violazioni anteriori all'entrata in vigore della legge n. 296 del 2006, con la sanzione di cui al medesimo art. 8, comma 1, a ciò non ostando la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, ove operata dal contribuente dopo l'avvio dei controlli».

Secondo tale indirizzo, pertanto, a decorrere dal 10 gennaio 2007 (data di entrata in vigore della legge n. 296 del 2006), fermo restando che la deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati (cd. *black list*) è condizionata alla prova, da parte dell'impresa residente della cd. doppia esimente, e cioè che «le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva», ovvero che «le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico» e fermo restando che l'obbligo di separata indicazione nella dichiarazione dei suddetti costi è stato degradato da condizione sostanziale di deducibilità a

obbligo di carattere formale, quanto alle sanzioni, in base alla norma transitoria dell'art. 1, comma 303, della legge cit., qualora l'impresa residente fornisca la prova delle menzionate condizioni sostanziali di deducibilità dei costi (o anche qualora l'Amministrazione finanziaria non le contesti), si applica la sanzione amministrativa proporzionale pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese non indicate con un minimo di euro 500,00 e un massimo di euro 50.000,00» (Cass., sez. 5, 21/05/2020, n. 9338; Cass., sez. 5, 23/04/2020, n. 8068).

2.2. Peraltro, con una recente sentenza (Cass., sez. 5, 14/09/2021, n. 24648), si è chiarito che «In tema di omessa separata indicazione nella dichiarazione dei redditi delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni con imprese residenti o localizzati in Stati inseriti nella cd. *black list*, previsto dall'art. 110, comma 11, T.U.I.R. (vigente *ratione temporis*), il dato letterale della disciplina introdotta dalla l. n. 208 del 2015, nella lettura combinata dei commi 142, 144 e 143 dell'art. 1, abrogando l'obbligo con decorrenza dall'anno d'imposta 2016, esclude l'abrogazione della relativa sanzione pecuniaria, introdotta dall'art. 8, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 471 del 1997, per gli anni anteriori».

3. Nel caso di specie, essendo incontestato che la società aveva sostenuto spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in paesi *black list* superiori a quelli indicati nelle dichiarazioni dei redditi, deve ritenersi correttamente applicata la sanzione prevista dall'art. 8, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 471 del 1997.

La sentenza impugnata, esclusivamente sorretta da valutazioni sulla legittimità di sanzioni proporzionali per «violazioni che non comportino recuperi di somme sottratte alla fiscalità o riconoscimento di ingiustificati crediti per il contribuente», si discosta dai principi suesposti che impongono l'irrogazione della norma sanzionatoria in

presenza delle condizioni da essa previste.

4. Conclusivamente, il ricorso deve essere accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa, ai sensi dell'art. 384 cod. proc. civ., con il rigetto dell'originario ricorso della contribuente.

Le spese delle fasi del giudizio di merito, avuto riguardo all'andamento del giudizio, possono essere integralmente compensate, mentre le spese del presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente.

Compensa integralmente tra le parti le spese delle fasi del giudizio di merito.

Condanna la controricorrente al pagamento in favore della ricorrente delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in euro 1.900,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 23 febbraio 2022

IL PRESIDENTE

Andreina Giudicepietro

