



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DELL'ART. 26/4/1986
N.131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

26298 10

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE QUINTA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Signori Magistrati:

Dott. Ugo Riccardo	Panebianco	Presidente
Dott. Giuseppe V.A.	Magno	Cons. rel.
Dott. Antonio	Greco	Consigliere
Dott. Giacinto	Bisogni	Consigliere
Dott. Mario	Bertuzzi	Consigliere

Oggetto
IVA IRPEG IRAP.
Paesi a fiscalità
privilegiata. Black
list. Sanzioni.

R.G.N. 21420/09

Cron. 26298

Rep.

Ud. 08/11/10

S E N T E N Z A

Sul ricorso n. 21420/09 R.G. proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore p.t., domiciliato in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che lo rappresenta e difende secondo la legge

2782
sc

- ricorrente -

contro

Olivetti S.p.A. (già Olivetti Tecnost S.p.A.), in persona del legale rappresentante p.t. Dott. Francesco Forlenza, elettiivamente domiciliato in Roma, via A. Mordini, n. 14, presso l'Avvocato Sandra Graziani, che lo rappresenta e difende con l'Avvocato Bernadette Accili per procura speciale conferita con atto autenticato per Notaio Sergio D'Arrigo, rep. n. 35931 del 10.11.2009

- controricorrente -

E sul ricorso incidentale proposto da



Olivetti S.p.A., come sopra rappresentata, domiciliata e difesa

- ricorrente incidentale -

contro

Agenzia delle entrate, come sopra rappresentata, domiciliata e difesa

- controricorrente al ricorso incidentale -

avverso la sentenza n. 31/30/2008 della Commissione tributaria regionale del Piemonte, depositata il 14.7.2008.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del giorno 8.11.2010 dal relatore Cons. Giuseppe Vito Antonio Magno;

Udito, per l'Agenzia ricorrente principale, l'Avvocato dello Stato Lorenzo D'Ascia e, per la Società controricorrente e ricorrente incidentale, l'Avvocato Bernadette Accili;

Udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Massimo Fedeli, che ha concluso per l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso principale e per la dichiarazione d'inammissibilità del ricorso incidentale.

1.- Dati del processo

1.1.- L'agenzia delle entrate ricorre, con tre motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe nella parte in cui, rigettando l'appello proposto dall'ufficio di Ivrea contro la sentenza n. 96/22/2006 della commissione tributaria provinciale di Torino, conferma, per quanto ancora interessa, l'annullamento dell'avviso notificato a Olivetti S.p.A. il 2.9.2005, con riferimento alla rettifica della dichiarazione dei redditi prodotti dalla società nel 2002 e, in particolare, al chiesto pagamento (fra l'altro) di una maggiore IRPEG per Euro 2.071.151,00, con irrogazione di sanzioni in Euro 2.537.457,00, per ritenuta indeducibilità del costo di beni importati da paesi "a fiscalità privilegiata" (elencati in una *black list*), costi non



dichiarati separatamente, secondo la normativa vigente all'epoca.

1.2.- La nominata ditta importatrice resiste mediante controricorso, illustrato con successiva memoria, e presenta ricorso incidentale, con un solo motivo, cui replica in controricorso l'agenzia delle entrate.

2.- Motivi dei ricorsi

2.1.- Col primo motivo del ricorso principale, l'agenzia delle entrate censura la sentenza impugnata, ai sensi dell'articolo 360, 1° co., n. 5, c.p.c., per omessa motivazione sul seguente fatto decisivo e controverso:

2.1.1.- “se l'appello proposto dall'Amministrazione contenesse la contestazione della sussistenza in capo all'odierna intimata dei requisiti prescritti dall'art. 110, comma 11, DPR 917/1986 ai fini della deducibilità dei costi sostenuti con imprese aventi sede in Paesi a fiscalità privilegiata”.

2.2.- Col secondo motivo, ai sensi dell'articolo 360, 1° co., n. 4, c.p.c., per *error in procedendo* nella valutazione del contenuto dell'atto d'appello, col seguente quesito:

2.2.1.- “se in un giudizio di appello sulla deducibilità dei costi sostenuti da una impresa per operazioni con fornitori aventi sede in Paesi a fiscalità privilegiata, sia viziata per *error in procedendo* la sentenza della CTR che affermi che le argomentazioni proposte dall'Agenzia delle Entrate nel suo atto di appello si limitassero a ripercorrere l'evoluzione normativa (art. 110 del TUIR) senza contrastare validamente il fatto che le prestazioni oggetto di rilievo abbiano avuto concreta esecuzione e rispondessero ad effettivo interesse economico, qualora invece nell'atto di appello l'Amministrazione avesse espressamente censurato la sentenza di primo grado per non aver motivato circa la sussistenza dei requisiti di cui all'art. 110, comma 11 (così implicitamente contestandone l'esistenza),



puntualizzato che l'onere della prova al riguardo grava sul contribuente, e che solo se il contribuente avesse assolto a tale onere sarebbe stato possibile accedere alla sanzione di cui all'art. 1, comma 303, legge 296/2006”.

2.3.- Col terzo motivo, ai sensi dell'articolo 360, 1° co., n. 5, c.p.c., per insufficiente motivazione sul seguente fatto decisivo e controverso:

2.3.1.- “se nel presente giudizio l'odierna intimata Olivetti s.p.a., in relazione alle operazioni effettuate nel 2002 con Paesi a fiscalità privilegiata e i cui costi sono stati dichiarati non deducibili nell'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio, ha fornito la prova prescritta dall'art. 110, comma 11, ossia che le operazioni poste in essere rispondessero ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione o che le imprese fornitrice svolgessero prevalentemente un'attività economica effettiva”;

2.3.2.- essendo ritenuta insufficiente la motivazione per le seguenti ragioni: “la motivazione della sentenza indica, come motivi del raggiungimento della prova di cui all'art. 110, comma 11, circostanze non conferenti, limitandosi ad affermare che la Olivetti risultava avere dei fornitori da questi Paesi a fiscalità privilegiata, ma al di là del dato formale, senza spiegare... le ragioni che hanno portato i giudici di appello a maturare il convincimento che, in concreto, le operazioni effettuate con questi fornitori abbiano avuto concreta esecuzione e rispondessero a un effettivo interesse economico, o che le imprese fornitrice svolgessero prevalentemente un'attività economica effettiva”.

2.4.- Con l'unico motivo del ricorso incidentale, la contribuente censura la sentenza impugnata, ai sensi dell'articolo 360, 1° co., n. 5, c.p.c., per omessa motivazione sul fatto decisivo e controverso rappresentato dall'entità della sanzione, determinata senza motivazione nella misura di Euro 50.000,00.



3.- Decisione

3.1.- Previa riunione dei ricorsi ai sensi dell'articolo 335 c.p.c., siccome proposti contro la stessa sentenza, debbono essere rigettati i primi due motivi del ricorso principale, perché infondati; il terzo motivo è fondato e deve essere accolto. L'unico motivo del ricorso incidentale della contribuente è assorbito. Per conseguenza, la sentenza impugnata deve essere cassata, in relazione al motivo di ricorso accolto, e la causa deve essere rinviata ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Piemonte, che rinnoverà il giudizio attenendosi ai criteri risultanti dai par. 4.3.3, 4.3.4 e 4.4.1, e vorrà anche provvedere sulle spese del presente giudizio di cassazione.

4.- Motivi della decisione

4.1.- Per la migliore intelligenza dei fatti rilevanti di causa, si premette che, ai sensi dell'articolo 76, co. 7bis, TUIR (nel testo applicabile ai redditi prodotti nel 2002), “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”, individuati con decreto ministeriale (*black list*) in ragione del loro “livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia” ovvero in base ad altri criteri, come la mancanza di un adeguato scambio d’informazioni (analoga-mente, articolo 127bis, co. 4, oggi 167, co. 4, TUIR).

In deroga a tale disposizione, la deducibilità era ammessa (articolo 76, co. 7ter, TUIR) ad una duplice condizione: “quando le imprese residenti in Italia forniscono la prova che le imprese estere svolgono principalmente un’attività industriale o commerciale effettiva nel mercato del Paese nel quale hanno sede”; e purché (“ la deduzione... è comunque subordinata”) l’ammontare di tali componenti negativi



fosse dedotto separatamente, in apposita sezione della dichiarazione dei redditi.

4.1.1.- Nella nuova versione del TUIR, entrata in vigore il 1°.1.2004, fermo restando il criterio generale d'indeducibilità, le disposizioni derogatorie sono state conservate, con rilevanti modifiche (articolo 110, co. 10 e 11).

In particolare, la deduzione ora è ammessa “quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere 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”.

E' inoltre disposto – per effetto di una modifica del citato co. 11 ad opera dell'articolo 1, co. 301, legge 27 dicembre 2006, n. 296 – che spese ed altri componenti negativi, afferenti a traffici con paesi *black listed*, siano separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi, ma senza comminatoria d'indeducibilità per l'inosservanza di tale ultima disposizione.

4.1.2.- La sanzione per l'inosservanza delle disposizioni contenute nell'articolo 110, co. 11, TUIR è ora comminata dall'articolo 8, co. 3bis, D. L.vo 18 dicembre 1997, n. 471 (comma inserito dall'articolo 1, co. 302, legge n. 296/2006 cit.), ed è stabilita in misura pari al 10% dell'importo complessivo non indicato separatamente, con un minimo di Euro 500 ed un massimo di Euro 50.000.

Detta norma sanzionatoria, entrata formalmente in vigore il 1°.1.2007, si applica anche alle violazioni commesse in precedenza (articolo 1, co. 303, legge n. 296/2006); si tratta comunque di sanzione più mite (10%, in luogo della precedente indeducibilità totale), applicabile retroattivamente anche in virtù del principio di legalità (articolo 3, co. 3, D. L.vo 18 dicembre 1997, n. 472).

Si deve aggiungere che, a mente dello stesso co. 303 cit., se il contribuente fornisce prova delle circostanze che gli danno diritto alla deroga, contemplate dall'articolo



110, co. 11, TUIR, l'unica sanzione applicabile per la violazione di carattere meramente formale (mancata indicazione separata) rimane quella da Euro 258 a Euro 2.065, prevista dall'articolo 8, co. 1, D. L.vo n. 471/1997.

4.2.- Tanto premesso, debbono essere rigettati i primi due motivi del ricorso principale (par. 2.1 e 2.2), esaminati congiuntamente perché relativi alla stessa lagnanza, esposta sotto diversi profili critici.

4.2.1.- L'agenzia si duole del fatto che la commissione regionale, trascurando – sia nel senso dell'omessa motivazione sia in quello dell'erronea valutazione del contenuto di un atto processuale – il dovere di tenere esatto e completo conto dei motivi dell'appello erariale, abbia affermato che l'ufficio non aveva censurato la sentenza di primo grado laddove questa ritiene deducibili le spese di cui si tratta senza che la contribuente avesse provato le circostanze (v. par. 4.1.1) cui l'articolo 110, co. 11, TUIR subordina la deducibilità, che cioè le prestazioni cui si riferiscono gli importi dedotti “abbiano avuto concreta esecuzione e rispondessero ad effettivo interesse economico”.

4.2.2.- Le suddette censure sono destituite di fondamento, se si considera che la sentenza impugnata non misconosce l'esistenza, nell'atto d'appello, di tale dogliananza dell'amministrazione; anzi afferma che il fatto non era stato contrastato “validamente” dall'ufficio (sentenza, pag. 6): lo specifico motivo d'appello, in altre parole, non è ignorato dal giudicante *a quo*, ma è ritenuto infondato (non valido).

4.3.- Altra questione è quella cui si riferisce il terzo motivo del ricorso principale (par. 2.3), se cioè la commissione regionale abbia sufficientemente motivato il rigetto di tale eccezione sollevata dall'ufficio. Questa censura è fondata.

4.3.1.- L'agenzia lamenta che la commissione regionale non abbia chiarito a



sufficienza le ragioni per cui disattende la censura rivolta alla sentenza di primo grado, nella parte in cui aveva riconosciuto deducibili le somme in questione senza che (*fatto controverso*, v. par. 2.3.1) la contribuente avesse provato che le operazioni poste in essere rispondevano ad un effettivo interesse economico, che le stesse avevano avuto concreta esecuzione o che le imprese fornitrice svolgevano prevalentemente un'attività economica effettiva.

4.3.2.- La prova di questi fatti è decisiva per il giudizio: in mancanza di essa, prevale la norma contenuta nell'articolo 110, co. 10, TUIR, per cui la spesa corrispondente ad importazioni dai paesi inclusi nella *black list* è indeducibile.

4.3.3.- La motivazione fornita dalla commissione regionale sul punto è insufficiente, per le ragioni dette al par. 2.3.2.

In effetti, la sentenza impugnata si limita ad affermare che "La prova, a tal proposito fornita dalla Olivetti appare più che sufficiente" (sentenza, pag. 6), senza spiegare di quali prove si tratti ed in virtù di quale ragionamento appaiano sufficienti. L'esplicazione che segue – "La Olivetti, nell'esercizio 2002, annovera tra i suoi numerosi fornitori alcuni soggetti esteri residenti in Hong Kong, Malesia, Libano ed Emirati Arabi. La fornitura proveniente dalla Malesia, poi, rappresenta oltre il 97% dei costi black-list del 2002" – è di carattere meramente descrittivo e non porta argomenti alla prova dei fatti elencati dall'articolo 110, co. 11, TUIR.

Ugualmente, le affermazioni per cui "tali costi sono stati correttamente imputati al conto economico" e "il contribuente ha fornito la prova di cui al citato art. 110 comma 11" (sentenza, pag. 8) sono puramente assertive, non indicando le ragioni del convincimento.

4.3.4.- La contribuente eccepisce (controricorso, pag. 20) che "L'Ufficio non ha mai contestato in primo grado la circostanza che le spese fossero state effet-



tivamente eseguite e che corrispondessero ad un effettivo interesse economico. Né, tanto meno, ha mai fornito prova contraria sul punto”.

Il rilievo non ha pregio giuridico, poiché la disposizione di legge citata, nonostante le successive modifiche intervenute, è rimasta immutata quanto al fondamentale divieto di deduzione di questo genere di spese; ed al conseguente onere (peraltro positivamente sancito: “quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova”) della parte privata di provare, nel proprio interesse, la sussistenza delle condizioni per cui il divieto può essere derogato.

Pertanto, all’amministrazione finanziaria è sufficiente invocare il divieto legale di deduzione, mentre spetta al contribuente dimostrare l’esistenza delle condizioni per cui esso non sarebbe applicabile al proprio caso. D’altra parte, l’onere di provare la deducibilità di un costo spetta all’impresa, secondo consolidata giurisprudenza, anche quando la deduzione non è vietata in linea di principio (Cass. nn. 3305/2009, 4218/2006, 21474/2004, 11240/2002, 16198/2001, 12330/2001, 11514/2001).

4.4.- La contribuente si duole, con l’unico motivo del ricorso incidentale (par. 2.4), che la commissione regionale abbia applicato il massimo della sanzione (Euro 50.000) senza spiegarne il motivo. Questa censura è assorbita.

4.4.1.- Come premesso al par. 4.1.2, la sanzione proporzionale del 10%, con un minimo di Euro 500 ed un massimo di Euro 50.000, si applica soltanto qualora l’impresa avente sede in Italia non provi le circostanze che le danno diritto alla deduzione, in deroga al principio generale d’indeducibilità del costo di merci importate da paesi inclusi nella *black list*.

Ciò significa che l’*an debeat* di tale sanzione, e la misura di essa, dipendono dall’esito del giudizio di rinvio, concernente la prova delle circostanze che consentirebbero la deduzione, in tutto o in parte, di dette spese. Mentre la sanzione da



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DELL'ART. 26/4/1986
N.131 TAB. ALLEGATO N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

Euro 258 a Euro 2.065, comminata dall'articolo 8, co. 1, D. L.vo n. 471/1997 per la violazione formale costituita dall'omessa indicazione separata di esse in dichiarazione, residuerebbe solo nel caso in cui la suddetta prova risulti fornita.

5.- Dispositivo

P. Q. M.

La Corte di Cassazione

Riunisce i ricorsi. Accoglie il terzo motivo del ricorso principale; rigetta i primi due motivi del ricorso principale, assorbito il ricorso incidentale. Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo di ricorso accolto e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio di cassazione, ad altra sezione della commissione tributaria regionale del Piemonte.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile - tributaria, il giorno 8 novembre 2010.

Il consigliere est.

Il presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 29 DIC. 2010

CANCELLIERE B/3
Laura Maufileo

