

Ordinanza del 12/03/2026 n. 5680 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - IVA - Pro-rata

Massima:

In tema di pro-rata IVA di cui agli articoli 19, comma 5, e 19 bis, del DPR n. 633 del 1972, l'attività esercitata nei locali adibiti ad attività di impresa è esente e non concorre al calcolo della percentuale di detraibilità dell'imposta solo se il contribuente dimostra che è in concreto accessoria all'impresa, avuto riguardo al raffronto complessivo dei ricavi derivanti dall'una rispetto a quelli provenienti dall'altra attività; a tal fine, va tenuto conto del rapporto tra l'operazione economica e le attività imponibili del soggetto passivo nonché, eventualmente, dell'impiego dei beni e dei servizi per i quali l'IVA è dovuta.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale del Lazio con sentenza n. 1072/3/2021 depositata il 18/02/2021 accoglieva l'appello proposto dall'AGENZIA DELLE ENTRATE nei confronti della società IMVEST Spa, attiva nel settore immobiliare tramite diverse società controllate o collegate, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma n. (-----) di accoglimento del ricorso introduttivo della società avente ad oggetto l'avviso di accertamento per IVA 2015.

2. Si legge in ricorso che con l'avviso di accertamento l'Agenzia contestava alla società, sulla base di PVC redatto in data 19.10.2017, l'omessa dichiarazione, ai fini IRES, di variazioni fiscali in aumento per complessivi Euro 6.322.446,00; l'indebita deduzione, ai fini IRES e IRAP, di costi non inerenti per Euro 165.000,00; l'omessa dichiarazione, ai fini IRAP, di sopravvenienze attive per Euro 56.209,61; l'indebita detrazione IVA per Euro 36.300,00 relativa a costi non inerenti; l'indebita detrazione IVA per Euro 128.425,00 a seguito della rideterminazione del pro rata di detrazione.

A seguito di istanza della contribuente, successiva alla notifica dell'avviso, di scomputo dal dovuto di perdite pregresse ex art. 84 TUIR , l'Amministrazione finanziaria provvedeva a riliquidare gli importi dovuti.

Per l'effetto, il maggior reddito contestato veniva ridotto a Euro 734.706,00, mentre la maggiore IRES accertata veniva ridotta a Euro 202.044,00 (l'ammontare dell'IRAP e dell'IVA, invece, rimaneva immutato) e la sanzione pecuniaria irrogata veniva ridotta a Euro 339.687,90.

Le riprese, in riforma integrale della decisione di primo grado, venivano confermate dal giudice d'appello.

4. Avverso tale decisione propone ricorso per cassazione la contribuente, affidato a quattro motivi, cui replica l'Agenzia con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la società, in relazione all' art.360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ., prospetta la illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell' art. 109 TUIR e dell' art. 19 , D.P.R. n. 633/1972 e deduce l'infondatezza e illegittimità del rilievo n. 2 "indebita deduzione ai fini IRES e IRAP di costi non inerenti per complessivi Euro 165.000,00 ex art. 109 TUIR " e del rilievo n. 4 "indebita detrazione dell'IVA per Euro 36.300,00 relativa a costi non inerenti ex art. 19, D.P.R. n. 633/197" (pp.6-7 ricorso).

2. Il motivo è inammissibile.

Va premesso che con il rilievo n. 2 l'avviso di accertamento ha disconosciuto la deduzione, ai fini delle imposte dirette, del costo documentato dalla fattura n. 63 del 3 giugno 2015 pari a Euro 165.000,00, cui ha fatto seguito la contestazione della detrazione della relativa IVA per un ammontare di Euro 36.300,00 (rilievo n. 4). 2.1. Sul piano normativo, va innanzitutto tenuto presente che, in base all' art.109 T.U.I.R. , le spese e gli altri componenti negativi, di norma, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi od altri proventi che concorrono a formare il reddito. Inoltre, la Corte (cfr. Cass., Sez. 5, n. 33574 del 2018 ; Cass., sez. 5, n. 450 del 2018 poi sempre confermate) ha condivisibilmente affermato che, in tema di detrazione di costi, l'inerenza dev'essere valutata secondo un giudizio di carattere qualitativo, e non quantitativo, correlato all'attività di impresa, con la conseguenza che, in tema di IVA, la stessa non può essere esclusa solo in virtù di un giudizio sulla congruità del costo che non condiziona né esclude il diritto alla detrazione, salvo che l'amministrazione finanziaria dimostri la macroscopica antieconomicità della operazione, che costituisce elemento sintomatico dell'assenza di correlazione della stessa con l'esercizio dell'attività imprenditoriale.

2.2. Orbene, con riferimento alle due riprese sottese al motivo, il giudice a pag.11 della sentenza stabilisce innanzitutto che "il primo motivo di contestazione, relativo alla fattura n. 63 del 3.6.2015 emessa da Astrim Spa per un imponibile pari ad Euro 165.000,00 oltre IVA pari ad Euro 36.300,00, appare fondato poiché non si ravvisa il requisito dell'inerenza della prestazione rispetto all'attività di impresa. La contribuente si limita genericamente ad affermare che si tratta di una operazione di ribaltamento dei costi da parte della controllante Astrim pari al 50% degli

importi da quest'ultima corrisposti alla società di consulenza strategica Mckinsey E Company per la realizzazione del Progetto "Lanciare una nuova iniziativa in Italia nel Real Estate. La stessa contribuente precisa, altresì, che il progetto, commissionato da Astrim Spa riguardava anche la IMVEST che avrebbe dovuto compartecipare alla complessiva esecuzione del progetto e trarne i profitti. Tuttavia, a parte la assoluta genericità della allegazione poiché la contribuente non specifica in alcun modo la natura della sua partecipazione, le modalità, l'interesse rivestito al progetto, ma soprattutto non specifica il motivo della mancata approvazione - le allegazioni stesse non risultano supportate da alcun documento se non la fattura".

2.3. Inoltre, la sentenza impugnata accerta anche che "non risulta assolto dal contribuente l'onere di allegazione cui è tenuto e l'onere probatorio di riscontro per poter ritenere l'inerenza della componente negativa, atteso che il riconoscimento della inerenza presuppone un rapporto di causalità diretto e immediato tale per cui quanto acquistato sia effettivamente impiegato per l'esecuzione dell'attività imprenditoriale. Il contribuente non specifica in alcun modo, se non in via assolutamente generica ed ipotetica in ordine a eventuali profitti, la funzionalità di tale costo e i profitti che si prevedevano di realizzare in ragione dell'attività tipica di impresa della società" (ibidem).

2.4. A fronte di tale argomentazione compiuta, la ricorrente afferma che sarebbe "illogico sostenere che il costo in esame non sia afferente all'attività imprenditoriale svolta dalla società, non comprendendosi per quale ragione spese di consulenza per la realizzazione di progetti di sviluppo immobiliare non debbano essere ritenute "inerenti" all'attività di una società che, come già evidenziato, per stessa ammissione della Direzione Provinciale I di Roma svolge "una attività di carattere immobiliare dalla quale derivano operazioni imponibili" (pp9-10 ricorso).

2.5. Tale prospettazione è inammissibile, in quanto con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità (v. Cass. 7 aprile 2017 n. 9097). Va infatti ribadito anche nel presente giudizio che nel processo per cassazione non è conferito al giudicante il potere di riesaminare e valutare il merito della causa e, in particolare, la valutazione di inerenza del costo operata dal giudice, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti. 2.6. Inoltre, ulteriore e concorrente profilo di inammissibilità della censura, la ricorrente non considera che in tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa (Cass. 30 dicembre 2015 n. 26110). Al contrario, con la censura in esame la ricorrente allega l'erronea ricognizione della fattispecie concreta mediante le risultanze di causa da parte del giudice, e tale procedimento logico inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui impugnazione è possibile, in sede di legittimità, solo attraverso il vizio di motivazione. 3. Con il secondo motivo la ricorrente, in relazione all' art.360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ., deduce la illegittimità della

sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 19 , comma 5, e 19-bis, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 , nonché l'infondatezza e illegittimità del rilievo n. 5 "indebita detrazione IVA per Euro 128.425.00 a seguito della rideterminazione del pro-rata di detrazione, ai sensi degli artt. 19 , comma 5, e 19-bis comma 2 del D.P.R. n. 633/1972 " (p.14 ricorso).

4. Il motivo è affetto da concorrenti profili di inammissibilità e di infondatezza.

4.1. L' art. 19 , comma 5, D.P.R. n. 633/1972 dispone che ai contribuenti che esercitino sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione, sia attività con operazioni esenti, il diritto alla detrazione dell'imposta è applicabile in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni.

La contribuente invoca l'applicazione dell' articolo 19 bis del D.P.R. n. 633 del 1972 che, nel testo applicabile *ratione temporis*, recita: "1. La percentuale di detrazione di cui all'articolo 19, comma 5, è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo. La percentuale di detrazione è arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi.... Per il calcolo della percentuale di detrazione di cui al comma 1 non si tiene conto... quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili, delle... operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 9) del(l')... articolo 10 (del D.P.R. n.633/72), ferma restando la indetraibilità dell'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare queste ultime operazioni".

4.3. Tale previsione recepisce a livello nazionale la disciplina sul prorata contenuta nella "sesta direttiva" n.388/77/CE, agli articoli 17 e 19 e, in particolare, il paragrafo 2 di quest'ultimo, per quanto qui interessa, prevede:

"In deroga alle disposizioni del paragrafo 1, per il calcolo del pro-rata di (detrazione), non si tiene conto... dell'importo della cifra d'affari relativa alle operazioni accessorie, immobiliari o finanziarie...". Nondimeno, la nozione non è definita dalla sesta direttiva. Decisivo, ai fini del governo della presente fattispecie, è individuare la nozione di "operazioni accessorie" ai fini dell'applicazione del pro-rata IVA e, quindi, valutare se la motivazione adottata dal giudice nella sentenza impugnata sia conforme all'interpretazione della Corte di giustizia UE e della Corte di cassazione.

4.4. Il valore economico delle prestazioni è un primo profilo da considerare. È stato così affermato che può essere rilevante l'entità dei redditi provenienti dalle operazioni finanziarie ricomprese nella sfera di applicazione della sesta direttiva, e può costituire un indizio del fatto che tali operazioni non debbano essere considerate accessorie la circostanza che redditi siano superiori a quelli prodotti dall'attività indicata come principale dall'impresa interessata provengano da tali operazioni, ma ciò non può, di per sé, escludere la qualificazione di queste ultime quali "operazioni accessorie" ai sensi della disposizione medesima (v. CGUE 29 aprile 2004, C-77/01, EDM, punto 77). In linea con tale interpretazione, la Corte di cassazione (v. Cass. Sez. 5, n.8813 del 2019) ha affermato che possono essere incluse nella relativa percentuale del pro-rata le operazioni derivanti dall'attività finanziaria svolta da una società in tanto in quanto

non trattasi di un'attività occasionale o accessoria, bensì comprimaria o parallela a quella di gestione autostradale, come attestato dall'istituzione di due libri contabili separati per le due attività, dai quali era emersa la misura dei ricavi derivanti dall'attività finanziaria in misura pari a cinque volte la misura dei ricavi derivanti dall'attività gestoria. Il mero valore economico delle prestazioni non può essere dunque l'unico parametro alla stregua del quale valutare se una prestazione è accessoria o meno all'attività di impresa principale svolta dalla società.

4.5. In buona sostanza, una prestazione è definibile "accessoria", ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, della sesta direttiva, qualora essa non costituisca il prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile dell'impresa e non implichi un impiego significativo di beni e di servizi per i quali l'IVA è dovuta (v., in tal senso, CGUE 29 ottobre 2009, C-174/08, NCC Construction Danmark, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

Un ulteriore significativo contributo ermeneutico proviene dalla giurisprudenza unionale la quale si è pronunciata sulla questione sulla base di una remissione pregiudiziale italiana (CGUE 14 dicembre 2016, C-378/15, Mercedes Benz Italia) quanto mai calzante in riferimento alla fattispecie, perché il giudice nazionale dubitava della legittimità della prassi dell'Amministrazione fiscale nazionale che imponeva il riferimento alla composizione del volume d'affari dell'operatore per l'individuazione delle operazioni cosiddette accessorie, senza prevedere un metodo di calcolo fondato sulla composizione e destinazione effettiva degli acquisti, che quindi rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese sostenute a ciascuna delle attività - tassate e non tassate - esercitate dal contribuente. La Corte del Lussemburgo ha escluso che tale prassi sia in contrasto con il diritto dell'Unione, dal momento che la composizione della cifra d'affari del soggetto passivo costituisce un elemento rilevante per determinare se talune operazioni debbano essere considerate come "accessorie", ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 2, seconda frase, della sesta direttiva, ma si deve altresì tener conto, a tal fine, del rapporto tra dette operazioni e le attività imponibili di tale soggetto passivo nonché, eventualmente, dell'impiego che esse implicano dei beni e dei servizi per i quali l'IVA è dovuta.

4.6. La giurisprudenza della Corte di cassazione, a sua volta, è nel senso che il criterio ordinario per la determinazione del pro-rata di detraibilità dell'IVA assolta concernente i costi promiscui, imputabili sia ad attività imponibili che ad attività esenti, e prende in considerazione il volume d'affari annuo delle stesse. La Corte ha anche precisato che gravando sulla parte che contesta l'applicazione del criterio ordinario (cfr. Cass., Sez. 5, n.32326 del 2024) l'onere di fornire la prova che l'applicazione di un metodo differente può determinare un risultato più preciso e, quindi, più idoneo a rappresentare, in concreto, il rapporto esistente tra attività imponibili ed attività esenti.

Inoltre, è stato affermato che costituiscono proventi di un'attività strumentale ed accessoria, tale da non concorrere al calcolo della percentuale di detraibilità dell'IVA "pro rata", quelli derivanti da un'attività assolutamente episodica e, quindi, estranea a quella propria dell'impresa contribuente, dovendosi accertare detta occasionalità in concreto e non in base alle mere previsioni statuarie, avuto riguardo all'attività svolta in via prevalente dall'impresa, con particolare riferimento all'ammontare complessivo dei ricavi derivanti dall'una rispetto a quelli provenienti dall'altra attività (Cass. 6-5, n.12689 del 2020). Ai fini del "pro rata" IVA, per verificare se una determinata operazione attiva rientri, o meno, nell'attività propria di una società, assume

rilevanza l'esistenza di una contabilità distinta e la misura ingente dell'ammontare dei ricavi derivanti dall'una, rispetto a quelli provenienti dall'altra attività.

4.7. Va conclusivamente affermato in diritto che:

"In tema di "pro-rata" IVA di cui agli articoli 19 , comma 5 e 19 bis del D.P.R. n. 633 del 1972 , l'attività esercitata nei locali adibiti ad attività di impresa è esente e non concorre al calcolo della percentuale di detraibilità dell'imposta solo se il contribuente dimostra che è in concreto accessoria all'impresa, avuto riguardo al raffronto complessivo dei ricavi derivanti dall'una rispetto a quelli provenienti dall'altra attività; a tal fine, va tenuto conto del rapporto tra l'operazione economica e le attività imponibili del soggetto passivo nonché, eventualmente, dell'impiego dei beni e dei servizi per i quali l'IVA è dovuta". Orbene, la sentenza impugnata a riguardo stabilisce che:

"con riferimento al secondo motivo di impugnazione della sentenza di primo grado relativo al finanziamento operato nei confronti di Astrim Spa per la somma di Euro 30.000.000,00, non appare condivisibile la difesa del contribuente fondata sulla occasionalità dell'operazione soprattutto in considerazione del guadagno acquisito basato sulla differenza del tasso di interesse tra l'acquisizione della liquidità per effettuare successivamente il finanziamento.

Premesso che l'attività di finanziamento è prevista nell'oggetto sociale della società accertata ("l'esercizio... delle attività di assunzione di partecipazioni in altre società ed imprese e di concessione di finanziamenti in qualsiasi forma..."), il PVC ha rilevato "attività patrimoniali riconducibili a crediti per finanziamenti erogati nei confronti di una pluralità di soggetti" aventi natura collaterale all'attività immobiliare. Lo stesso PVC pone in rilievo "la frequenza delle rimesse effettuate nei confronti dei soggetti finanziati desumibile dall'esame delle schede di mastro relative ai rapporti di credito, il notevole ammontare dei proventi derivanti dalle operazioni in parola ed il rilevante impegno finanziario richiesto...".

Peraltro, la natura di occasionalità del finanziamento appare non riconoscibile nella misura in cui l'attività di finanziamento appare accessoria ad operazioni imponibili nello svolgimento delle attività propria della società, come quella di collaborazione con società del Gruppo nell'ambito di uno scambio di prestazioni che hanno riflessi anche sulle modalità di pagamento, come è avvenuto nella compensazione tra la somma contenuta nella fattura su citata e gli interessi del finanziamento. L'operazione, quindi, può essere anche unica o unitaria ma assume una veste accessoria nel momento in cui si presta ad assolvere all'attività tipica di impresa nel collegamento con le altre società del gruppo". Peraltro, la contribuente ha omesso di fatturare anche una parte degli interessi sul finanziamento percepiti, per come risulta dai conti di mastro (vds. pag. 42 pvc). Pertanto, l'operazione deve concorrere al volume di affari della Società" (v. p.12 sentenza). L'accertamento del giudice rispetta il canone giurisprudenziale sopra ricostruito, in quanto non si è limitato alla valutazione della importante dimensione economica dell'attività ("il notevole ammontare dei proventi derivanti dalle operazioni in parola ed il rilevante impegno finanziario richiesto"), ma ha accertato anche che "la frequenza delle rimesse effettuate nei confronti dei soggetti finanziati desumibile dall'esame delle schede di mastro relative ai rapporti di credito". Perciò, la contribuente non ha dimostrato, secondo il giudice, la mera accessorialità

dell'attività ai fini dell'applicazione del pro-rata e il mezzo di impugnazione in ultima analisi impinge in tale accertamento.

5. Con il terzo motivo di ricorso, in relazione all' art.360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ., si deduce l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell' art. 6 , comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 e l'inapplicabilità delle sanzioni per l'assenza di colpevolezza in capo alla contribuente per l'oggettiva incertezza in merito all'applicabilità al caso di specie delle norme richiamate.

6. Il motivo è inammissibile, in quanto a riguardo la società si limita ad affermare a pag.28, tautologicamente, che "nella danneggiatissima ipotesi in cui non dovesse essere ancora condivisa la natura "occasionale" del finanziamento concesso alla Astrim Spa, non potrebbe allo stesso tempo non riconoscersi che la circostanza (dirimente a parere di questa difesa) della assoluta unicità e non ricorrenza di quel tipo di operazione finanziaria abbia giustificatamente e razionalmente indotto la IMVEST a considerarla come tale e a non computarla nella determinazione del pro-rata di detrazione". L'unicità dell'operazione finanziaria contestata non si vede come di per sé possa aver generato l'incertezza rilevante, che non è quella soggettiva in capo alla contribuente (cfr. tra le tante, da ultimo, Cass. n. 15144 del 2025), dal momento che ai fini dell'applicazione della norma invocata rileva solo l'incertezza obiettiva normativa.

7. Con il quarto motivo, in relazione all' art.360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ., la società prospetta l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell' art. 12 D.Lgs. n.472/1997 e l'illegittimità del computo delle sanzioni irrogate a seguito della riliquidazione delle sanzioni con lo scomputo delle perdite per mancata applicazione del cumulo giuridico.

8. Il motivo è fondato.

8.1. La sentenza impugnata afferma all'ultima pagina della sentenza che non si individua alcun errore di calcolo delle sanzioni "effettuato a norma dell' art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997 e non contestato puntualmente con riferimento alla fattispecie richiamata, in caso di presentazione del modello Ipea".

8.2. La società in ricorso sostiene che "con l'atto notificato il 29.10.2018, a seguito dell'avvenuto scomputo delle perdite pregresse (in all. 8 al ricorso introduttivo del giudizio di primo grado).... il prospetto allegato alla suddetta comunicazione richiede il pagamento delle sanzioni, ridotte ad un terzo nel caso di definizione dell'avviso di accertamento, per un ammontare di Euro 113.229,30. Senza considerare tale riduzione, emerge che il totale delle sanzioni irrogate dalla Direzione Provinciale I di Roma ammonta a complessivi Euro 339.687,90. Tale ammontare corrisponde esattamente al 90 per cento del totale delle maggiori imposte (IRES, IRAP e IVA) accertate per un ammontare complessivo di Euro 377.431,00.

Tale impostazione seguita dalla Direzione Provinciale I di Roma, tuttavia, è come detto in aperta violazione dell' art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997 che, come noto, disciplina le modalità di determinazione delle sanzioni pecuniarie in caso di concorso di più violazioni (C.d. "cumulo giuridico"). Tale regola, peraltro, è stata debitamente applicata dalla stessa Direzione Provinciale

I di Roma in sede di avviso di accertamento (si veda pagina 30 di all. I). Non si comprende, quindi, per quale ragione, in sede di rideterminazione delle imposte a seguito della presentazione del Modello IPEA, lo stesso Ufficio ha mutato completamente l'impostazione in precedenza seguita.

Il primo comma del menzionato art. 12 prevede che chi viola diverse disposizioni "è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio" (ossia dal 25% al 100%). Il successivo comma 2 dispone chiaramente che, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi - come nel caso di specie, "si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto" (ossia il 20%).

Alla luce di tali previsioni (e in coerenza con il ragionamento seguito dall'Ufficio nell'avviso di accertamento), considerando la violazione più grave quella IRES per Euro 202.044,00 ed effettuando gli aumenti, prima del 20% (art. 12, comma 3) e, poi, del 25% (art. 12, comma 1), si avrebbe un totale a titolo di sanzioni di Euro 303.066,00.

Ne consegue che è del tutto evidente l'errore in cui è incorso l'Ufficio che, come detto, ha determinato la sanzione nella misura di Euro 339.687,90".

8.3. Il motivo è specifico, perché la società ha contestato fin dal ricorso introduttivo la misura delle sanzioni e, quindi, nella misura sanzionatoria è compreso il profilo del cumulo giuridico. Nel replicare, la difesa dell'Agenzia controricorrente fa riferimento in termini generici alla "misura non inferiore ad un terzo della somma dei minimi edittali", ma non dimostra in modo inoppugnabile che l'entità delle sanzioni in concreto riliquidata sia corretta nel suo calcolo, e non prende neppure posizione in modo specifico sulla questione del cumulo. Inoltre, la sentenza impugnata fa riferimento all'art.17, ma non all' art.12 del D.Lgs. n. 472/1997 e, quindi, dal momento che non vi è evidenza del fatto che il giudice abbia tenuto conto del profilo del cumulo giuridico in contestazione è necessario un nuovo accertamento in sede di rinvio a riguardo.

9. La sentenza impugnata è cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, per ulteriore esame del profilo e per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo del ricorso, rigettati i restanti, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, per ulteriore esame del profilo e per il regolamento delle spese di lite.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 10 dicembre 2025

Depositato in Cancelleria il 12 marzo 2026

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza