# Sentenza del 30/06/2021 n. 18380 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Nucleo di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza di (XXXXX) eseguì una verifica fiscale nei confronti della società Nxxxx S.p.A., concluso con processo verbale di constatazione del (XXXXX). Detta verifica, originariamente riferita all'anno d'imposta 2005, fu estesa tanto alle annualità immediatamente precedenti, quanto a quella successiva. Sulla base dei risultati della verifica, per quanto qui d'interesse, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale del Piemonte, Ufficio Grandi Contribuenti, notificò alla società avviso di accertamento, con il quale, relativamente all'anno d'imposta 2006, determinò le maggiori imposte ritenute dovute ai fini IRES ed IRAP, contestando altresì l'omesso versamento di ritenute alla fonte per Euro 37.165,69, il tutto oltre interessi e sanzioni.

Contro l'avviso di accertamento la società propose ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Torino.

L'Agenzia delle Entrate notificò quindi separato atto di contestazione ed irrogazione di sanzioni per ritardati od omessi versamenti quanto alle maggiori ritenute accertate.

Anche detto ulteriore atto impositivo fu impugnato dinanzi alla CTP di Torino, che, riuniti i ricorsi, li respinse.

La pronuncia di primo grado fu appellata dalla società dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale (CTR) del Piemonte, che, con sentenza n. 1090/1/16, depositata il 21.9.2016, non notificata, accolse parzialmente l'appello.

In particolare la CTR, confermando nel resto l'impugnata pronuncia, accolse il gravame relativamente alla statuizione resa dal giudice di prime cure quanto all'indeducibilità ai fini IRAP dei c.d. sconti passivi, nonchè relativamente al trattamento sanzionatorio, non solo in relazione all'annullamento della ripresa ai fini IRAP, ma anche riguardo alla mancata applicazione dell'istituto della continuazione, essendo le violazioni riferite a plurime annualità d'imposta, escludendo nel contempo l'applicazione della recidiva.

Contro la sentenza di appello l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso principale per cassazione, sulla base di due motivi, cui resiste la società con controricorso, con il quale ha altresì spiegato ricorso incidentale per la riforma della sentenza impugnata nella parte ad essa sfavorevole, affidato a tre motivi.

Definito nelle more altro giudizio tra le stesse parti, recante il n. RG 4590/2012 con sentenza di questa Corte n. 1302, depositata il 22 gennaio 2020, di estinzione del giudizio e cessata materia del contendere, essendo stata la suddetta controversia oggetto di definizione agevolata ai sensi del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, art. 11, convertito con modificazioni, dalla L. 21 giugno 2017, n. 96, il presente giudizio viene all'esame di questa Corte a seguito di istanza di riunione dello stesso ad altro giudizio pendente tra le stesse parti recante il n. RG 14453/2012, originato dalla stessa verifica, concernente avvisi di accertamento relativi agli anni d'imposta 2003, 2004 e 2005.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. D. A. U., ha reso conclusioni scritte, D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, ex art. 23, comma 8 - bis, convertito, con modificazioni, nella L. 18 dicembre 2020, n. 176, con le quali ha richiamato le conclusioni già rese in sede di discussione del giudizio RG n. 14453/2012 (rigetto del ricorso della società).

Non essendo stata fatta, nei termini, richiesta di discussione orale, la causa è stata decisa, ai sensi della citata norma, all'odierna Camera di consiglio della sezione tributaria, ritenendosi opportuna, ai fini della decisione, la mera trattazione congiunta, ma autonoma, dei giudizi dei quali la società ha chiesto la riunione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, lamentando l'erroneità della decisione impugnata, nella parte in cui la CTR, prescindendo del tutto dai documenti contabili rinvenuti in verifica, fatture, contratti, libri, ha affermato la deducibilità ai fini Irap dei c.d. sconti passivi, omettendo di accertarne la natura in ragione della loro natura condizionata, evincibile dai suddetti documenti, ma affidandosi sostanzialmente a valutazioni metagiuridiche.

2. Con il secondo motivo di ricorso principale l'Amministrazione finanziaria denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, commi 5 e 6, del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 3, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 1, comma 2, e art. 7, comma 3, come modificati, rispettivamente, dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15, comma 1, lett. a), e art. 16, comma 1, lett. c), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, non avendo considerato la CTR, secondo parte ricorrente, che, al momento della notifica del processo verbale di constatazione del 20 aprile 2007, la società, essendo ancora di là da scadere il termine (30 settembre 2007), per la presentazione della dichiarazione dei redditi, avrebbe potuto evitare, adeguandosi ai rilievi di cui al processo verbale di constatazione, d'incorrere nelle stesse violazioni riferite ai precedenti anni d'imposta, di modo che avrebbe dovuto tenersi conto dell'interruzione della continuazione in ragione della constatazione della violazione, ai sensi del citato D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 6.

3. Con il primo motivo di ricorso incidentale la società denuncia violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa corrispondenza tra chiesto e pronunciato, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nella parte in cui non ha dato risposta all'eccezione della società appellante in ordine alla violazione del principio di parità di trattamento in relazione al diverso orientamento assunto sulla medesima questione da parte della Agenzia delle Entrate, Ufficio di Torino (XXXXX), con

l'avallo della Direzione regionale del Piemonte, rispetto a quello viceversa assunto in questa sede dall'Ufficio quanto al trattamento sanzionatorio, essendosi, in casi del tutto analoghi, ritenuto di annullare i rilievi in ragione della natura particolarmente gravosa della reazione sanzionatoria a fronte di una violazione minima, consistita nell'aver corrisposto interessi ad un tasso appena di pochi millesimi superiore alla soglia, avuto riguardo alle modalità di corresponsione del prestito obbligazionario.

4. Con il secondo motivo di ricorso incidentale la società denuncia violazione dell'art. 112 c.p.c., per omessa corrispondenza tra chiesto e pronunciato, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, avendo la CTR omesso di pronunciarsi sulla richiesta di annullamento delle sanzioni, per difetto dell'elemento psicologico ed in presenza di obiettive condizioni d'incertezza della normativa di riferimento, emergendo chiaramente dalle concrete modalità di conteggio che la Nxxxx S.p.A. avesse effettuato il calcolo degli interessi, avendo come riferimento il tetto massimo del 5,40%, al di sotto del limite soglia del tasso di riferimento aumentato di due terzi (quindi del 5,4166667%).

5. Con il terzo motivo di ricorso incidentale è dedotta violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la Commissione Tributaria Regionale ha applicato rigidamente la norma, senza valutare che nel caso in esame la società non aveva inteso porre in essere alcuna condotta elusiva, poichè aveva calcolato gli interessi, avendo come riferimento il tetto massimo del 5,40%.

6. Il primo motivo del ricorso principale è fondato.

6.1. La CTR, dopo avere correttamente premesso che debba essere sempre individuata preventivamente la "natura" vera ed effettiva delle operazioni contabili, ha poi del tutto trascurato l'esame della documentazione contabile, dalla quale avrebbe dovuto evincersi la natura degli sconti, oggetto di rilievo, come sconti condizionati, cioè finanziari, sulla base invece dell'empirica considerazione, secondo cui "non c'è dubbio che le funzioni aziendali (commerciali, in primis e contabili, in seconda battuta) utilizzino il termine sconto non sempre in modo appropriato e, certamente più vicino al linguaggio "comune"".

6.2. In tal modo la decisione impugnata, viepiù assumendo che avrebbe assunto carattere dirimente della questione la valutazione della "fruttuosità" del denaro, mancante nell'atto impositivo, risulta essersi posta in contrasto con il principio di diritto affermato in materia dalla giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cass. sez. 5, 10 gennaio 2013, n. 400), secondo cui " (l)a base imponibile dell'IRAP, ai sensi del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 4 e 5, è costituita dal valore della produzione netta, determinata con riguardo alla somma delle voci in essa classificabili in base all'art. 2425 c.c., comma 1, lett. A), che al n. 1, elenca i ricavi delle vendite e delle prestazioni, da indicarsi ivi, a norma del successivo art. 2425 bis, al netto degli sconti, abbuoni e premi, precisandosi che, anche alla stregua del documento interpretativo n. 1 del principio contabile nazionale PC-OIC n. 12 - avente il carattere di regola tecnica, di ausilio all'interpretazione - gli sconti al netto dei quali sono indicati i ricavi di vendita relativi alla gestione caratteristica dell'impresa, compresi nel "valore della produzione" del conto economico di cui agli artt. 2425 e 2435 bis c.c., sono quelli di natura commerciale, non gli sconti di natura

finanziaria (ad esempio, sconto di cassa per pagamento contanti), che costituiscono oneri finanziari da rilevare alla voce C17 dello schema del conto economico stesso".

6.3. La CTR avrebbe dunque dovuto accertare, dalla documentazione oggetto di verifica, la natura incondizionata ovvero condizionata (quanto, ad esempio alla puntualità o al tipo di pagamento) degli sconti applicati dalla società al fine di poterne affermare, nel primo caso (c.d. sconti commerciali) la deducibilità ai fini del calcolo della base imponibile IRAP o viceversa escluderla nel secondo.

6.4. Ciò non avendo fatto, in accoglimento del primo motivo di ricorso principale la sentenza impugnata va dunque cassata, affinchè la CTR provveda a nuovo esame sulla questione in oggetto, uniformandosi al principio di diritto sopra enunciato.

7. Il secondo motivo di ricorso principale è invece infondato.

7.1. L'atto di contestazione delle sanzioni - quanto all'omesso, parziale, versamento delle ritenute d'imposta sugli interessi percepiti sul prestito obbligazionario - separatamente irrogato, riflette il particolare meccanismo di operatività delle ritenute, che non consente di ovviare, successivamente al pagamento nei confronti del percettore, all'insufficiente effettuazione. Ne consegue che non coglie nel segno la censura dell'Amministrazione finanziaria sul punto relativamente alla pretesa interruzione della continuazione, in ragione del reiterarsi della medesima violazione già contestata con riferimento ai precedenti anni d'imposta, atteso che, una volta operata la ritenuta in misura insufficiente, a ciò non poteva rimediarsi in sede di dichiarazione dei redditi, da presentare in epoca successiva alla contestazione della violazione per l'anno d'imposta 2006 decorso.

7.2. Neppure la contestazione, da parte della ricorrente principale, dell'applicazione della continuazione, da parte del giudice tributario d'appello, D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 12, comma 5, merita condivisione, laddove si assume che il trattamento sanzionatorio che sarebbe derivato in ragione dell'applicazione della nuova disciplina sanzionatoria di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015 - che prevede, tra l'altro, l'obbligatorietà dell'applicazione della recidiva di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 3, viceversa discrezionale nella disciplina previgente, atteso che ciò presuppone l'applicazione retroattiva della nuova disciplina, essendo stato notificato l'atto impositivo di cui si discute nel 2011, (anche) in malam partem, ciò che è escluso alla stregua del principio generale di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, in tema di sanzioni amministrative tributarie.

8. Il primo motivo di ricorso incidentale è infondato.

Va al riguardo osservato come il giudice di merito non fosse tenuto a giustificare ipotetiche diversità di prassi utilizzate dagli Uffici (peraltro riferite a situazioni non omogenee, atteso che il diverso orientamento invocato è emerso in sede di accertamento con adesione), ma a verificare la fondatezza e legittimità dell'atto impugnato sulle base delle norme di legge applicabili, ciò che la CTR risulta aver fatto con la decisione in questa sede impugnata.

9. Ugualmente è infondato il secondo motivo di ricorso incidentale.

E' indirizzo consolidato di questa Corte che non ricorre il vizio di omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (cfr., tra le molte, Cass. sez. 5, ord. 6 dicembre 2017, n. 29191; Cass. sez. 1, 11 settembre 2015, n. 17956).

Nella fattispecie in esame, nel ridurre l'entità delle sanzioni irrogate, la CTR ha implicitamente rigettato la domanda di annullamento integrale delle sanzioni, non sussistendo quindi il denunciato vizio di omessa pronuncia.

10. Risulta infine, infondato, anche il terzo motivo del ricorso incidentale. Il giudice di merito ha correttamente interpretato, in senso letterale, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26, in conformità alle regole d'interpretazione fissate dall'art. 12 preleggi.

Va osservato che nella fattispecie in esame è incontroverso, in fatto, che sia stato superato, seppur di poco, il limite soglia per l'applicazione dell'aliquota del 12,50% secondo il disposto del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26, comma 1, nella sua formulazione applicabile ratione temporis, del 5,4166667%, pari al tasso ufficiale di sconto aumentato di due terzi, essendo stato determinato il tasso di rendimento effettivo annuo applicato dalla società (diversa dalle banche, il cui capitale è rappresentato da azioni non negoziate in mercati italiani) nella misura del 5,4729%, su obbligazioni con scadenza non inferiore a 18 mesi. Ciò posto, la decisione adottata dal giudice tributario d'appello è conforme al disposto della citata norma, che non è suscettibile di diversa interpretazione, trovando automaticamente applicazione, in caso di superamento (senza che rilevi di quanto) dell'anzidetto limite soglia, la maggiore ritenuta secondo l'aliquota del 27%.

11. Il ricorso incidentale va pertanto rigettato.

12. In conclusione la sentenza impugnata va cassata, in accoglimento del primo motivo di ricorso principale, limitatamente all'affermata illegittimità della ripresa a tassazione ai fini IRAP dei c.d. sconti passivi, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, in diversa composizione, per nuovo esame, alla stregua del principio di diritto come enunciato sub paragrafo 6.2.

Il giudice di rinvio provvederà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale in relazione al primo motivo, rigettato il secondo.

Rigetta il ricorso incidentale.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto del ricorso principale e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1- quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore

importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 - bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 24 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 30 giugno 2021

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza