Sentenza del 14/02/2023 n. 4650 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La società contribuente (---) Srl ha impugnato un avviso di accertamento, relativo al periodo di imposta 2008, con il quale - a seguito di PVC - veniva recuperata maggiore IRAP quale effetto della mancata contabilizzazione dei proventi finanziari relativi ad interessi attivi sul finanziamento alla controllata transfrontaliera Anthony S.A. L'Ufficio contestava ai fini IRAP l'omessa contabilizzazione di ricavi, in violazione dell' art. 110, comma 7, TUIR , consistenti nei proventi finanziari figurati corrispondenti agli interessi attivi che sarebbero stati corrisposti sul finanziamento intercompany erogato alla controllata estera Anthony S.A., calcolati secondo il criterio del valore normale di cui all' art. 9, comma 3, TUIR in condizioni di libero mercato.

2. La CTP di Bologna ha accolto il ricorso.

3. La CTR dell'Emilia-Romagna, con sentenza in data 17 febbraio 2020 , ha rigettato l'appello dell'Ufficio. Ha ritenuto il giudice di appello che l'atto impositivo fosse nullo, avendo l'Ufficio già proceduto con un precedente avviso di accertamento al recupero dell'IRAP per il medesimo periodo di imposta, senza addurre nuovi e ulteriori elementi di fatto (sopraggiunti al precedente avviso) ai fini della "integrazione dell'accertamento originario". Invero, la CTR ha ritenuto che il nuovo atto impositivo fosse fondato su una "semplice riconsiderazione" degli stessi elementi di fatto posti a fondamento dell'atto impositivo preesistente. Il giudice di appello ha, poi, rigettato la pretesa impositiva anche nel merito, ritenendo che la disciplina dei finanziamenti intercompany tra società transfrontaliere resti sottratta alla disciplina del transfer pricing, sia in quanto finanziamenti erogati in conto capitale, sia in quanto la natura del finanziamento, dichiaratamente infruttifero, non avrebbe generato alcuna componente positiva di reddito.

4. Ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a due motivi; il fallimento contribuente intimato non si è costituito in giudizio.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , violazione e falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 9, comma 3 e art. 110, comma 7 , (TUIR), nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto l'operazione di finanziamento intercompany nei confronti della società controllata transfrontaliera non assoggettabile a ripresa IRAP, in quanto operazione infruttifera. Il ricorrente si richiama alla più recente giurisprudenza di questa Corte, ove ha ritenuto l'operazione di finanziamento di società controllate estere assoggettabile a imposizione in applicazione della disciplina del transfer pricing sulla base del principio di libera concorrenza enunciato nell'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE. Osserva

parte ricorrente come tale interpretazione si ponga in sintonia con la più recente formulazione dell' art. 110, comma 7, TUIR , secondo cui i componenti reddituali debbano essere determinati secondo le condizioni di libera concorrenza e indipendentemente dalla pattuizione di un corrispettivo o dalla regolazione negoziale del finanziamento.

1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , violazione e falsa applicazione della L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, commi 281 - 284 e del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 41-bis e 43 , nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'Ufficio non potesse far seguito a un nuovo avviso di accertamento per il medesimo periodo di imposta sulla base dei medesimi elementi posti a fondamento di un precedente atto impositivo, relativo al medesimo periodo di imposta. Il ricorrente deduce che la L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 50, lett. g) avrebbe abrogato dal periodo di imposta 2008 il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 446, art. 11-bis , così facendo venir meno l'accertamento ai fini IRAP della violazione di cui all' art. 110, comma 7, TUIR ; osserva che l'applicazione della disciplina del transfer pricing anche all'IRAP sarebbe stato ribadito in via interpretativa dalla L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, commi 281 - 282 con norma di interpretazione autentica, per cui l'atto impositivo dovrebbe ritenersi legittimo, benchè emesso prima dell'entrata in vigore della L. n. 147 del 2013 .

1.2.1. Con il medesimo motivo il ricorrente censura, inoltre, la statuizione relativa alla decadenza dal potere di accertamento per mancata allegazione di nuovi elementi in fatto. Osserva, sotto questo profilo parte ricorrente che il precedente atto impositivo fosse stato predisposto come accertamento parziale a termini del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41-bis , che non avrebbe potuto pregiudicare la successiva attività accertatrice attuata nel caso di specie, non essendo l'avviso di accertamento parziale preclusivo di una successiva azione accertatrice. Osserva, inoltre, che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3 (comma 4 secondo la formulazione pro tempore), riguarderebbe l'accertamento integrativo, che presupporrebbe una precedente emissione di un avviso ordinario, laddove nella specie l'avviso precedente doveva ritenersi parziale.

2. Il secondo motivo, il quale può essere esaminato per primo, trattandosi di una ragione della decisione concorrente, è inammissibile nella parte in cui deduce che il nuovo avviso sarebbe stato emesso sul presupposto dell'emissione della L. n. 147 del 2013, art. 1, comma 281 , in quanto non coglie pienamente la ratio decidendi. Il giudice del merito ha ritenuto - a dispetto dell'imprecisa indicazione del comma della norma di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 vigente pro tempore (il comma 4 e non il comma 3) - che l'avviso di accertamento impugnato, di natura integrativa, avesse fatto seguito a un analogo avviso di accertamento relativo alle imposte dirette, relativo al medesimo periodo di imposta, fondato sui medesimi elementi di fatto e non anche su nuovi elementi di fatto. Ha osservato, in particolare, che entrambi gli avvisi (quello in oggetto e il precedente avviso) fossero stati fondati entrambi sul medesimo PVC in data 29 luglio 2011. Il giudice di appello ha, inoltre, ritenuto che non potessero considerarsi nuovi fatti la mera rielaborazione degli elementi già conosciuti dall'Ufficio e frutto, pertanto, di "una semplice riconsiderazione di quanto era già noto al momento dell'emanazione del primo avviso, come invece abbia proceduto in previsione della norma contenuta nella legge finanziaria 2014". Non vi è, pertanto, questione nella sentenza impugnata (in relazione al primo profilo di censura) della corretta o meno applicazione della disciplina del transfer pricing all'IRAP per effetto della norma di interpretazione autentica della legge finanziaria 2014 al caso di specie, bensì il fatto che tale

avviso, di natura integrativa, avesse fatto seguito a un precedente avviso fondato sui medesimi elementi di fatto.

3. Infondato è, invece, il motivo nella parte in cui deduce che un avviso di accertamento parziale, ove seguito da un ulteriore avviso di accertamento parziale, possa essere emesso anche sulla base del medesimo corredo documentale e fattuale senza incorrere nel divieto di doppia imposizione. L'avviso di accertamento parziale non esonera l'Ufficio, che intenda procedere con un nuovo avviso di accertamento per il medesimo periodo di imposta, dall'addurre nuovi fatti, dovendo il nuovo accertamento fondarsi su fonti diverse da quelle poste a base del primo o comunque su dati la cui conoscenza, da parte dell'ente impositore, sia ad esso sopravvenuta, in applicazione del generale principio della tendenziale unicità degli accertamenti, di cui gli strumenti previsti da queste due disposizioni costituiscono deroga, altrimenti pregiudicandosi il diritto del contribuente ad una difesa unitaria e complessiva che tale principio garantisce (Cass., Sez. V, 4 dicembre 2020, n. 27788 ; Cass., Sez. V, 1 ottobre 2018, n. 23685).

4. Deve, pertanto, darsi continuità al principio affermato da questa Corte, secondo cui "l'accertamento integrativo, susseguente a quello parziale, non può basarsi su atti o fatti acquisiti e già conosciuti dall'ente impositore fin dall'origine ma non contestati, in quanto ciò pregiudicherebbe il diritto del contribuente ad una difesa unitaria e complessiva, a cui presidio si pone il predetto principio generale, ma deve necessariamente fondarsi su nuovi elementi atti a giustificarlo, non essendo ammissibile un accertamento a singhiozzo, senza che di essi debba darsi indicazione in modo specifico a pena di nullità, come invece sancito dall'art. 43 del citato D.P.R. (cfr. Cass., Sez. 5, 1/10/2018, n. 23685)" (Cass., n. 27788/2020 ; conf. Cass., Sez. V, 13 ottobre 2011, nn. 21070 - 21073; Cass., Sez. V, 28 gennaio 2010, n. 1817). Principio di cui la sentenza impugnata ha fatto corretta applicazione, osservando che "l'integrazione dell'accertamento originario, presupposto a quello successivo a base dell'odierno contenzioso sarebbe stato possibile solo nell'ipotesi di nuove segnalazioni").

5. Il rigetto del secondo motivo rende inammissibile l'esame del primo motivo, afferente la concorrente ratio decidendi relativa al merito dell'atto impositivo, in quanto l'eventuale accoglimento del relativo motivo non potrebbe precludere il consolidamento dell'analoga ragione della decisione, idonea a stabilizzare la legittimità della decisione impugnata. Il ricorso va, pertanto, rigettato. Nulla per le spese, in assenza di costituzione dell'intimato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, il 24 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 14 febbraio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza