Ordinanza del 05/12/2018 n. 31415 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRAP - Determinazione dell'imposta - Maggiorazioni Regionali con superamento delle aliquote in vigore nel 2002 - Possibilità - Esclusione.

Massima:

In materia di IRAP, al fine di perseguire obiettivi di autonomia e decentramento fiscale, non è dovuta alcuna maggiorazione sull'aliquota prevista dalla legge statale che le Regioni abbiano eventualmente stabilito per il periodo d'imposta successivo al 2002, poichè la legge 289/2002, art. 3, comma 1, lett. a) e la legge 350/ 2003, art. 2, comma 21, hanno disposto, per detto periodo, la sospensione delle maggiorazioni delle aliquote in vigore per l'anno 2002. Nè si è ritenuto che tale sospensione potesse dirsi esclusa per effetto dell'art. 2, comma 22, della citata legge n. 350, che consente l'applicazione della tassa sulla base delle disposizioni adottate dalla legislazione regionale, poichè l'indicata previsione si riferisce alle sole disposizioni regionali non conformi a quelle statali, tra le quali non rientra quella che dispone la variazione dell'aliquota, essendo questo potere espressamente riconosciuto alle Regioni dal dall'art. D.Lgs. 446/1997, art. 16. Nel caso di specie correttamente il giudice di merito ha applicato l'aliquota del 4,75 anziché l'aliquota ordinaria del 4,25.

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

Intitolazione:

Riscossione - Ruoli - Controllo automatizzato ex art. 36 bis , comma 2 lett.a, D.P.R. n. 600/73 - Modifica dell' aliquota da parte dell'ufficio - Ammissibilità.

Massima:

In materia di riscossione, l'amministrazione può ricorrere al controllo automatizzato ex art. 36 bis , comma 2 lett.a, D.P.R. n. 600/73 anche per rettificare l'imposta indicata in dichiarazione modificando l' aliquota indicata dal contribuente. Ciò nella considerazione che tale attività si traduce nella correzione di un mero errore di calcolo del dichiarante.

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

Testo:

Rilevato che:

l'Agenzia delle Entrate con tre motivi ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 81/21/10, depositata il 14.06.2010 dalla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, Sez. Staccata di Verona;

ha premesso che a seguito di controllo automatizzato - D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis - della dichiarazione dei redditi presentata per l'anno 2003 dalla Unicredit Corporate Banking s.p.a. l'Ufficio rilevava un minor versamento a titolo di IRAP rispetto al dovuto con applicazione dell'aliquota del 5,25% (4,25% + 1% per maggiorazione disposta con L.R. Veneto 22 novembre 2002,n. 34).

Alla notifica della cartella di pagamento n. (------) seguiva il contenzioso promosso dalla società, che lamentava l'illegittimità della procedura di iscrizione a ruolo e l'inefficacia della maggiorazione disposta dalla Regione, mentre l'Agenzia insisteva sulla legittimità ed efficacia della aliquota del 5,25%, appellandosi alla L. n. 350 del 2003, art. 2, comma 22; in subordine riteneva comunque applicabile l'aliquota del 4,75% prevista dal D.lgs. n. 446 del 1997, art. 45, comma 2.

La Commissione Tributaria Provinciale di Verona, con sentenza n. 107/05/2008, e la Commissione Tributaria Regionale del Veneto, Sez. Staccata di Verona, con la sentenza ora impugnata, accoglievano le ragioni della contribuente.

L'Agenzia censura la sentenza con tre motivi:

con il primo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere errato il giudice d'appello nel ritenere illegittima la procedura D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, adottata dall'Ufficio per l'iscrizione a ruolo dell'imposta;

con il secondo per violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 16, comma 3, della L.R. Veneto n. 34 del 2002, art. 2, della L. n. 289 del 2002, art. 3, comma 1, lett. a), della L. n. 311 del 2004, art. 2, commi 61 e 75, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver sostenuto l'inapplicabilità della maggiorazione dell'1% sull'aliquota base del 4,25% disposta con la legge regionale per i soggetti indicati negli artt. 6 e 7 della legge sull'Irap, ossia banche e assicurazioni;

con il terzo motivo per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1 e 2, dell'art. 112 c.p.c., del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 45, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente dichiarato inammissibile la domanda, formulata in via gradata dall'Ufficio, con cui era richiesta quanto meno l'applicazione dell'aliquota del 4,75%.

Ha chiesto in conclusione la cassazione della sentenza.

Si è costituita la contribuente, che ha ricostruito l'intera vicenda, evidenziando che prima della notifica della cartella oggetto della presente causa aveva ricevuto per il medesimo anno altra cartella, dell'importo di Euro 259.911,00 (pari alla differenza tra quanto dovuto secondo il controllo automatizzato - Euro 1.604.272,00- e quanto effettivamente versato - Euro 1.344.361,00 -; peraltro, poichè quest'ultimo importo era a sua volta superiore al debito fiscale Irap relativo all'anno 2003 con applicazione della aliquota del 4,25% -Euro 1.298.697,00-, la società aveva esposto l'eccedenza di Euro 45.664,00 nell'Unico 2004). Anche questa cartella era stata oggetto di ricorso da parte della contribuente, accolto in primo e secondo grado, e, all'epoca della redazione del controricorso relativo al presente giudizio, pendente presso la Corte (allo stato ormai definito con ordinanza n. 12436 del 2012, che ha rigettato le pretese impositive della Agenzia). Con la seconda cartella, oggetto del presente giudizio, l'Amministrazione chiedeva invece il pagamento di Euro 66.140,40 pari all'importo di Euro 45.664.00 esposto nell'Unico 2004 a titolo di eccedenza, oltre che di interessi e sanzioni.

La difesa della banca pertanto ha preliminarmente eccepito l'inammissibilità del ricorso per acquiescenza alla sentenza di primo grado o per cessata materia del contendere, avendo provveduto l'Agenzia, dopo la sentenza di primo grado, all'annullamento totale dell'iscrizione a ruolo; ha poi contestato le ragioni del ricorso, di cui ha chiesto il rigetto; con ricorso incidentale condizionato si è doluta della nullità della sentenza per omessa pronuncia ai sensi dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, per non aver deciso sulla eccepita cessazione della materia del contendere; la nullità della sentenza per violazione degli artt. 100 e 329 c.p.c., nonchè del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 48 e 68, in relazione agli artt. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, del per aver ritenuto erroneamente ammissibile l'appello dell'Ufficio, laddove l'annullamento integrale dell'iscrizione a ruolo configurava acquiescenza alla sentenza di primo grado o comunque cessazione della materia del contendere; la nullità della sentenza per omessa pronuncia ai sensi dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art.. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 e al D.Lgs. n. 546 del 1992, art.62, per non aver deciso sul motivo preliminare relativo alla insufficiente motivazione della cartella di pagamento impugnata.

In via subordinata ha chiesto pertanto l'accoglimento del ricorso incidentale.

Considerato che:

preliminarmente va esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso, sollevata dalla contribuente assumendo che l'integrale sgravio del ruolo, operato e comunicato dalla Amministrazione dopo la pronuncia del giudice di primo grado, che accoglieva il ricorso della banca, costituisca acquiescenza alla sentenza e comunque condotta evidenziante la cessazione della materia del contendere.

L'eccezione non ha pregio. La Corte sulla questione ha già affermato che nel contenzioso tributario lo sgravio della cartella di pagamento, ancorchè riferita a somme direttamente iscritte a ruolo dall'ufficio all'esito del controllo automatizzato D.P.R. n. 600 del 1973,ex art. 36 bis, disposto in provvisoria esecuzione della sentenza di primo grado favorevole al contribuente

prima della presentazione dell'appello, non comporta acquiescenza alla sentenza, preclusiva quindi dell'impugnazione, trattandosi di comportamento che può essere fondato anche sulla mera volontà di evitare le eventuali ulteriori spese di precetto e dei successivi atti di esecuzione, senza che assuma rilievo l'esistenza o meno di atti prodromici all'atto impugnato (Cass., sent. n. 6334 del 2016). L'orientamento affermato esita da un percorso interpretativo, condiviso da questo Collegio, che parte dalla considerazione della irrilevanza sugli atti prodromici dello sgravio del ruolo e della cartella dopo la sentenza di primo grado (favorevole al contribuente), riconducibile non al riconoscimento delle avverse ragioni, e dunque alla acquiescenza alla pronuncia, ma più semplicemente alla opportunità di evitare le ulteriori conseguenze di una fase esecutiva (così Cass., sent. n. 24064 del 2012, che afferma l'irrilevanza dello sgravio rispetto all'avviso di liquidazione, atto prodromico non annullato in autotutela; Cass., sent. n. 21590 del 2015, che nega l'effetto di acquiescenza o, rispettivamente, di giudicato esterno nel giudizio che ha per oggetto l'impugnazione dell'atto presupposto, per l'ipotesi dello sgravio della cartella di pagamento in provvisoria ottemperanza alla sentenza di primo grado favorevole al contribuente e persino per l'ipotesi della mancata impugnazione della sentenza che abbia dichiarato la cessazione della materia del contendere). In conclusione l'eccezione non è fondata e va rigettata.

Esaminando ora il merito della controversia, va chiarito che nell'intervallo temporale trascorso tra il deposito degli atti difensivi, introduttivi del presente giudizio dinanzi alla Corte, e la presente decisione la giurisprudenza di legittimità è reiteratamente intervenuta sulla vicenda, analoga a tante altre controversie, affermando prima il principio secondo cui in tema dì IRAP non è dovuta alcuna maggiorazione sull'aliquota prevista dalla legge statale che le Regioni abbiano eventualmente stabilito per il periodo d'imposta successivo al 2002, poichè la L. n. 289 del 2002, art. 3, comma 1, lett. a) e la L. n. 350 del 2003, art. 2, comma 21, hanno disposto, per detto periodo, la sospensione delle maggiorazioni delle aliquote in vigore per l'anno 2002. Nè si è ritenuto che tale sospensione potesse dirsi esclusa per effetto dell'art. 2, comma 22, cit., che consente l'applicazione della tassa sulla base delle disposizioni adottate dalla legislazione regionale, poichè l'indicata previsione si riferisce alle sole disposizioni regionali non conformi a quelle statali, tra le quali non rientra quella che dispone la variazione dell'aliquota, essendo questo potere espressamente riconosciuto alle Regioni dal dall'art. D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 16. E' così che si è esclusa l'applicabilità delle maggiori aliquote determinate in alcune regioni, tra cui proprio quella determinata dalla Regione Veneto con L.R. n. 34 del 2002, art. 2(cfr. Cass., sent. n. 5867 del 2012).

Successivamente si è anche chiarito che il D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 16, comma 3, dà facoltà alle Regioni di incrementare la relativa aliquota fino ad un massimo di un punto percentuale e deve essere interpretato coerentemente con l'intento del legislatore di perseguire obiettivi di autonomia e decentramento fiscale; nella stessa ottica va inteso anche il disposto della L. n. 289 del 2002, art. 3, comma 1, lett. a), che, nel sospendere l'efficacia degli aumenti dell'aliquota IRAP "deliberati" dalla Regione successivamente al 29 settembre 2002, in ragione della mancanza di una legge quadro sul federalismo fiscale, ha inteso comunque limitare l'effetto sospensivo a quelle maggiorazioni che determinassero, o nella misura in cui determinassero, il superamento delle aliquote effettivamente in vigore nel 2002, cioè non "confermative" di esse, al fine di non pregiudicare del tutto l'obiettivo finale suindicato. In applicazione di quest'ultimo principio, a seguito della sospensione dell'efficacia dell'aumento dell'aliquota IRAP per il 2002, per banche

ed assicurazioni, di un punto percentuale, come ad esempio disposto dalla Regione Veneto con la L.R. n. 34 del 2002, art. 2, cit., la stessa Corte ha ritenuto doversi applicare l'aliquota del 4,75% già prevista per il 2002 dal D.Lgs. n. 446 del 2007, art. 45, comma 2, anzichè l'aliquota ordinaria del 4,25% (tra le tante, cfr. sent. n. 3574 del 2015; sent. n. 26263 del 2014; sent. n. 21327 del 2013; sent. n. 19838 del 2012).

Queste sono le conclusioni cui è pervenuta la giurisprudenza di legittimità in merito alle controversie insorte diffusamente a seguito delle pretese impositive avanzate dalla Amministrazione finanziaria in ragione dell'aumento dell'aliquota Irap disposta in alcune Regioni per banche e assicurazioni.

Ciò chiarito, il ricorso va rigettato sebbene con motivazione e per ragioni diverse da quelle sostenute nella sentenza impugnata.

Nei gradi di merito la difesa della contribuente aveva contestato la legittimità della procedura attivata dalla Amministrazione, denunciando che la pretesa fiscale fosse stata avanzata nei confronti della contribuente mediante il controllo automatico previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis. La società aveva sostenuto che mancassero i presupposti per iscrivere a ruolo il presunto debito fiscale a seguito della procedura automatizzata, essendo tenuta invece l'Amministrazione ad osservare il procedimento ordinario mediante avviso di accertamento.

Condivisa questa ragione dal giudice regionale, con il primo motivo di ricorso l'Amministrazione sostiene l'erroneità della decisione del giudice d'appello, poichè tutto ciò che sarebbe stato verificato con il controllo automatizzato è il quantum delle somme dovute a titolo di Irap dalla società sulla scorta del reddito imponibile dichiarato dalla contribuente, applicando l'aliquota normativamente prevista dalla legge regionale veneta.

Il motivo è fondato.

Sulla questione, proprio in tema di incremento dell'aliquota Irap, questa Corte ha affermato che l'Amministrazione finanziaria può ricorrere alla procedura di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, anche per rettificare l'imposta indicata in dichiarazione in base all'applicazione di una diversa aliquota rispetto a quella individuata dal contribuente, atteso che da un lato tale attività si traduce nella correzione di un mero errore di calcolo e dall'altro non assume rilievo l'inconsapevolezza dell'errore del dichiarante (Cass., sent. n. 2412/2017). Trattasi infatti della modifica di un dato numerico, riconducibile a diversa aliquota, che trova fonte in una regola normativa, ancorchè poi sulla applicabilità e sulla tenuta di quella disciplina possano formularsi contestazioni dalle implicazioni giuridiche anche complesse, come per quella oggetto del caso di specie.

La correttezza della procedura attivata dalla Amministrazione per la richiesta di maggiori imposte non è tuttavia utile all'accoglimento del ricorso.

L'Agenzia con il secondo ed il terzo motivo si duole infatti della erroneità della sentenza che ha ritenuto inapplicabile la maggiorazione dell'1% sull'aliquota base del 4,25%, disposta con la L.R. veneta per i soggetti indicati negli artt. 6 e 7 della legge sull'Irap, così come ha ritenuto

inapplicabile l'aliquota del 4,75%. Ha pertanto chiesto l'applicazione della aliquota del 5,25% e in subordine quella del 4,75%.

Sennonchè l'odierna controversia è relativa ad una seconda cartella emessa nei confronti della contribuente a seguito della pretesa eccedenza di versamenti Irap (per la somma di Euro 45.664,00); in precedenza tuttavia, e sempre in riferimento al medesimo anno d'imposta, l'Amministrazione aveva notificato all'istituto di credito altra cartella, con la quale aveva contestato la determinazione Irap per l'anno 2003 (rideterminata in Euro 1.604.272,00 anzicchè nell'importo di Euro 1.298.697,00 preteso dalla contribuente). Su questa prima cartella era insorta altra controversia con l'istituto di credito, definitosi nelle more del presente giudizio in senso favorevole alla contribuente con l'ordinanza n. 12436 del 2012, con la quale questa Corte ha rigettato le pretese impositive della Agenzia. Ne discende che quella decisione fa giudicato nel presente giudizio. A tal fine infatti l'esistenza del giudicato esterno è, a prescindere dalla posizione assunta in giudizio dalle parti, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo anche nell'ipotesi in cui il giudicato si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata, trattandosi di un elemento che può essere assimilato agli elementi normativi astratti, essendo destinato a fissare la regola del caso concreto; sicchè, il suo accertamento non costituisce patrimonio esclusivo delle parti, ma, mirando ad evitare la formazione di giudicati contrastanti, conformemente al principio del "ne bis in idem", corrisponde ad un preciso interesse pubblico, sotteso alla funzione primaria del processo e consistente nell'eliminazione dell'incertezza delle situazioni giuridiche, attraverso la stabilità della decisione (cfr. Cass., sent. 11754/2018; ord. n. 16847/2018).

Ne discende il rigetto del ricorso della Agenzia.

Restano assorbiti inoltre i motivi di ricorso incidentale della contribuente.

Considerato che la decisione della causa trova fondamento in un giudicato formatosi nelle more del presente giudizio, si ritiene corretta la compensazione delle spese di causa.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale della Agenzia; dichiara assorbito quello incidentale subordinato della società; compensa le spese processuali.

Così deciso in Roma, il 17 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 5 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza