Sentenza del 04/05/2018 n. 10641 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sardegna - (in seguito, CTR) venivano riuniti dodici appelli proposti dalle società XX S.R.L., XX S.R.L. e dal sig. S.V.B., socio ed amministratore delle predette società, (in seguito, i contribuenti), contro altrettante sentenze della Commissione Tributaria Provinciale di Sassari (in seguito, CTP), tutte depositate il 10.7.2007 ed aventi ad oggetto altrettanti avvisi di accertamento IVA, IRPEF, IVA e IRAP per gli anni di imposta 1997-2000, nel dettaglio:

1) la sentenza n. 96/2/2007 avente ad oggetto l'avviso n. (XXXXX) IRPEF 1997;

2) la sentenza n. 97/2/2007 avente ad oggetto l'avviso (XXXXX) IRPEF 1998;

3) la sentenza n. 98/2/2007 avente ad oggetto l'avviso (XXXXX) IVA+IRPEG+IRAP 1998;

4) la sentenza n. 99/2/2007 avente ad oggetto l'avviso (XXXXX) IRPEG+ILOR 1997;

5) la sentenza n. 100/2/2007 avente ad oggetto l'avviso (XXXXX) IVA 1997;

6) la sentenza n. 101/2/2007 avente ad oggetto l'avviso (XXXXX) IVA+IRPEG+IRAP 1998;

7) la sentenza n. 102/2/2007 avente ad oggetto l'avviso (XXXXX) IRPEG+ILOR 1997;

8) la sentenza n. 103/2/2007 avente ad oggetto l'avviso (XXXXX) IVA 1997;

9) la sentenza n. 104/2/2007 avente ad oggetto l'avviso (XXXXX) IVA+IRPEG 1999;

10) la sentenza n. 105/2/2007 avente ad oggetto l'avviso (XXXXX) IVA+IRPEG 1999;

11) la sentenza n. 106/2/2007 avente ad oggetto l'avviso (XXXXX) IVA+IRPEG+IRAP 2000;

12) la sentenza n. 107/2/2007 avente ad oggetto l'avviso (XXXXX) IVA+IRPEG+IRAP 2000.

Venivano quindi riformate le sentenze impugnate ed accolte parzialmente le domande dei contribuenti, sul presupposto che:

1) le domande di condono c.d. tombale per gli anni di imposta predetti, inoltrate dai contribuenti L. n. 289 del 2002, ex art. 9 fossero irregolari;

2) tuttavia, pur in presenza di errori interpretativi, i quali avevano portato ad una quantificazione insufficiente delle somme da versare, la CTR rinveniva gli estremi dell'errore giustificabile secondo correttezza e buona fede anche in forza della L. n. 212 del 2000, art. 10: ciò in ragione del fatto che la documentazione contabile era sequestrata al momento della presentazione della domanda di integrazione.

La CTR riteneva infine evidente la volontà dei contribuenti di avvalersi della definizione agevolata e demandava all'Agenzia delle Entrate di richiedere ai contribuenti le rate non versate, maggiorate di interessi e sanzioni.

Le dodici sentenze della CTP riformate avevano al contrario rigettato i ricorsi dei contribuenti, dopo aver accertato l'irregolarità della domanda di integrazione e, dunque, l'invalidità L. n. 289 del 2002, ex art. 9 nei confronti della XX S.R.L. (sentenze n. . 100/2/2007, 99/2/2007, 98/2/2007, 104/2/2007, 105/2/2007, 106/2/2007 e 107/2/2007) e della XX S.R.L. (sentenze n. . 103/2/2007, 102/2/2007 e 101/2/2007) e di S.V.B. (sentenze n. . 96/2/2007, 97/2/2007), nei confronti del quale avevano ritenuto che i maggiori utili extra-contabili delle società fossero stati distribuiti ai soci, in proporzione della quota di partecipazione, la quale, per il S., per gli anni 1997 e 1998 era del 95% del capitale sociale.

La CTP aveva infine escluso la possibilità di successiva correzione dell'errore, non prevista dalla legge.

Avverso la sentenza della CTR propone ricorso l'Agenzia affidato a tre motivi, cui i contribuenti replicano con controricorso.

Motivi della decisione

Infondata è la deduzione di inammissibilità, in quanto mera petizione di principio e non sorretta da deduzioni di fatti, qualora sia da ravvisarsi un mezzo o un'eccezione autonoma nella locuzione "inammissibilità" affermata in controricorso prima del "fatto e diritto" e ribadita nelle conclusioni.

Nel merito, il ricorso è fondato.

Quanto a tutti gli avvisi di accertamento concernenti l'IVA, ossia quelli sopra richiamati ai n. . 3), 5), 6), 8), 9), 10), 11), 12), la Corte rammenta l'insegnamento della Corte di Giustizia UE 17 luglio 2008, nella causa C- 132/06, Commissione/Repubblica Italiana, secondo la quale la Repubblica Italiana è venuta meno agli obblighi di cui agli articoli 2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388 CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'IVA, per avere previsto, con la L. 27 dicembre 2002, n. 289, artt. 7 e 8 una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili compiute nel corso di una serie di periodi di imposta, così ledendo il corretto funzionamento del sistema unionale dell'IVA, il quale ha una portata generale, estesa a qualsiasi misura nazionale, sia essa di carattere legislativo o amministrativo, con la quale lo Stato membro rinunci in modo generale o indiscriminato al pagamento di quanto dovuto per Iva (cfr. ex multis, Cass. 23 settembre 2011, n. 19546).

Tale incompatibilità riguarda anche la definizione prevista dalla L. n. 289 del 2002, art. 9 il quale, rubricato "definizione automatica per gli anni pregressi" al comma 1 prevede: "I contribuenti, al fine di beneficiare delle disposizioni di cui al presente articolo, presentano una dichiarazione con le modalità previste dall'art. 8, commi 3 e 4 (...)" e, nella parte in cui consente di definire una controversia evitando il pagamento di sanzioni connesse al ritardato od omesso versamento dell'Iva, deve essere disapplicato per contrasto con la sesta direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, alla stregua dell'interpretazione adeguatrice imposta dalla sentenza della Corte di Giustizia UE ult. cit..

La Corte, al riguardo, ha anche evidenziato che "quanto concerne l'imposta in sè si riferisce ovviamente anche alle sanzioni, delle quali non può essere esclusa l'integrale esazione, come peraltro previsto al punto 42 della sentenza di infrazione (v. sul punto Cass. n. 25701 del 2009 e n. 20068 del 2009 citata), posto che le misure con cui lo Stato membro rinuncia ad una corretta applicazione e/o riscossione dell'I.V.A. devono ritenersi incompatibili con la disciplina comunitaria anche in relazione alle sanzioni di natura tributaria previste dall'ordinamento nazionale per le violazioni di norme che regolano gli obblighi di dichiarazione e pagamento dell'imposta, pur non essendo la materia delle sanzioni regolata dalla sesta direttiva" (cfr. Cass. ult. Cit.).

La mancanza di deduzioni di parte a riguardo non impedisce tali conclusioni, in quanto il principio di effettività del diritto unionale comporta l'obbligo del giudice nazionale di applicare d'ufficio il diritto comunitario, senza che possano ostarvi preclusioni procedimentali o processuali o, nella specie, il carattere chiuso del giudizio di cassazione (cfr. ex multis, Corte di Giustizia UE C-327/00, 27 febbraio 2003, Santex S.p.a., alle quali si è adeguata la giurisprudenza di questa Corte, espressa, fra le altre, da Cass., SS.UU., 18 dicembre 2006, n. 26948).

E' poi infondato il primo motivo di ricorso, proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, con cui l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 56, 57 e art. 62, comma 1, per aver la CTR accolto gli appelli avverso le sentenze della CTP n. 101/2/07, 102/2/07, 103/2/07 nonostante la mancata riproduzione nell'atto di appello da parte della XX SRL della censura di essere incorsa in errore scusabile sulla base del principio di tutela dell'affidamento e buona fede della L. n. 212 del 2000, art. 10.

Infatti, non è dubbio che i contribuenti hanno radicalmente censurato anche con gli atti di appello summenzionati la prospettazione dell'Agenzia secondo cui le domande di condono sarebbero state invalide ed improduttive di effetti condono, ad esempio nei termini che seguono: "in realtà, contrariamente a quanto affermato dall'Ufficio, i condoni in argomento devono considerarsi pienamente efficaci ed ostativi a qualsivoglia accertamento". Correttamente dunque la CTR, riuniti i ricorsi, si è pronunciata sulla validità ed efficacia del condono.

Fondati sono al contrario il secondo e terzo motivo di ricorso, da trattari congiuntamente in quanto connessi, con cui l'Agenzia censura la violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 9 della L. 27 luglio 2000, n. 212, artt. 1 e 10 degli artt. 2 e 22 della 6^ direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 n. 77/388/CEE, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, dal momento che la legge, scaduti i termini, non consentirebbe la possibilità di scusare la violazione delle prescrizioni di legge per accedere al

condono c.d. tombale in presenza di domanda invalida, ritenuto non pertinente il riferimento all'art. 10 statuto contribuente operato dalla CTR per fondare scusabilità dell'errore e la regolarizzazione della dichiarazione invalida.

Infatti, se è vero che l'art. 9, tra l'altro, prevede, ai fini delle sanzioni, che "l'omesso versamento delle predette eccedenze entro le date indicate non determina l'inefficacia della integrazione", nei casi di specie la previsione non è applicabile, in quanto sono le stesse domande a non essere state regolarmente introdotte entro i termini, con la corretta qualificazione della fattispecie, e quantificazione e versamento delle somme dovute. Le domande, ossia le dichiarazioni integrative L. 27 luglio 2000, n. 212, ex art. 9 sono dunque invalide.

Quanto poi all'invocata tutela del legittimo affidamento, per essere stati i contribuenti nell'impossibilità di calcolare esattamente l'importo dovuto a titolo di condono ex art. 9 al momento della presentazione della domanda, avvenuta il 13.6.2003 per il fatto che la documentazione contabile era sottoposta a sequestro, l'unico riferimento in diritto operato nella sentenza impugnata è all'art. 10 dello statuto contribuente. Ciò si evince dalla piana lettura della decisione: "lo stesso Collegio infatti osserva che nel caso di specie, le argomentazioni fornite dai contribuenti per giustificare l'errore materiale commesso nella determinazione delle quote di condono riferite alla XX Srl e alla XX Srl siano fondate e, quindi, meritevoli di accoglimento. Tutto ciò anche sulla base del principio generale della tutela dell'affidamento e della buona fede contenuto nell'art. 10 dello Statuto del contribuente (L. n. 212 del 2000)." L'"anche" che precede il riferimento alla predetta fonte normativa non deve dunque trarre in inganno, in quanto è l'unico" fondamento di legge reperito dalla CTR per sorreggere le proprie conclusioni, e non è pertinente.

L'art. 10, nei primi tre commi, dello Statuto del contribuente così recita: "I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Non sono irrogate sanzioni nè richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorchè successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta".

Orbene, in primo luogo il richiamo all'art. 10 rileva ai soli fini della non irrogazione delle sanzioni.

In secondo luogo, deve ribadirsi che, mentre la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, comma 2, nel tutelare l'affidamento del contribuente che si sia conformato ad indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, escludendo l'irrogazione di sanzioni e interessi moratori, codifica un principio di carattere generale, di diretta derivazione dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., immanente nel diritto e nell'ordinamento tributario, anche prima dell'entrata in vigore della L. n. 212, (Cass. 21970/2011; Cass. 21513/2006; Cass. 5957/2007), l'errore scusabile, menzionato nel terzo comma della citata disposizione, dipendente da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, quale presidio del principio di

collaborazione e di buona fede nei rapporti tra contribuente amministrazione finanziaria. Non è scusabile l'errore in cui sia incorso il contribuente sia perchè, con il proprio comportamento volontario, ha determinato i presupposti per il sequestro della documentazione fiscale da parte della Guardia di Finanza, ritenuto legittimo dall'autorità giudiziaria.

Infine, i contribuenti avrebbero comunque dovuto essere consapevoli della misura della propria non conformità alla legge tributaria per gli anni di imposta 1997-2000 ben prima del momento in cui hanno presentato domanda integrativa, e dunque anche della misura in cui presentarla per accedere al condono c.d. tombale.

La sentenza impugnata va in conseguenza cassata, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Sardegna, in diversa composizione, per i profili evidenziati, e per l'ulteriore esame delle numerose questioni rimaste assorbite.

P.Q.M.

La Corte:

dichiara infondato il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo e terzo motivo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai profili indicati e rinvia, anche per la regolazione delle spese, alla Commissione tributaria regionale della Sardegna, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 19 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 4 maggio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza