Sentenza del 19/01/2018 n. 1317 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
TRIBUTI (IN GENERALE) - "SOLVE ET REPETE" - CONDONO FISCALE Cd."condono di condono" - Ammissibilità - Esclusione - Fattispecie.

Massima:

Il tema di condono fiscale, non è ammissibile il cd. "condono di condono", giacché in caso contrario il contribuente potrebbe irragionevolmente fruire per due volte, con riguardo alla stessa imposta, di un atto clemenziale dettato da contingenti ed eccezionali esigenze finanziarie e di carico giudiziario, così determinandosi un "vulnus" al principio di parità di trattamento di fronte al fisco, ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., sia per l'esiguo contributo alle esigenze finanziarie dello Stato, sia per il contenzioso che ne deriverebbe, con conseguenti ricadute sul funzionamento del sistema giudiziario.(In applicazione del principio, la S.C. ha escluso l'ammissibilità del condono di cui all'art. 9-bis della l. n. 289 del 2002, in relazione all'art. 9 della stessa legge).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

Il contribuente, la S. società a responsabilità limitata, impugnava la cartella di pagamento con cui l'Agenzia delle Entrate aveva recuperato coattivamente le rate di condono di cui alla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9, cui il contribuente aveva aderito, rate che però non aveva versato, alle quali pertanto l'Agenzia delle Entrate aveva applicato anche interessi e sanzioni. La contribuente sosteneva invece di aver provveduto al pagamento delle somme iscritte a ruolo in quanto aveva aderito all'ulteriore condono di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9 bis, ritenendo pertanto che non fossero dovuti nè interessi nè sanzioni.

Si costituiva l'Agenzia delle entrate, rilevando da un lato che la cartella era stata sgravata solo per l'ammontare dell'imposta e parte degli interessi, e dall'altro l'impossibilità di un "condono di condono", ossia l'impossibilità che una successiva norma di favore (nella specie l'art. 9 bis citato) potesse sanare gli omessi versamenti relativi a precedenti condoni (nella specie quello di cui l'art. 9 citato).

La Commissione Tributaria Provinciale di Matera, con sentenza n. 200/02/08, accoglieva il ricorso relativamente alle sanzioni.

Proponeva appello il contribuente ritenendo non dovuti gli interessi in quanto accessori di un debito che era stato oggetto di sgravio; proponeva a sua volta appello incidentale l'Agenzia delle entrate riproponendo la tesi sostenuta in primo grado.

La Commissione Tributaria Regionale della Basilicata, con sentenza n. 98/1/11, depositata l'11 aprile 2011 e non notificata, accoglieva l'appello della contribuente e respingeva quello incidentale dell'Agenzia delle Entrate, ritenendo che non fossero dovuti nè gli interessi, perchè l'imposta era stata sgravata in quanto non potrebbero esserci interessi passivi quando non vi sia sorte capitale da restituire, nè le sanzioni, in quanto l'errore del contribuente sarebbe scusabile.

L'Agenzia delle entrate proponeva ricorso, ritualmente notificato, affidato a due motivi; il contribuente non si costituiva.

Motivi della decisione

Con il primo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, artt. 9 e 9 bis in combinato disposto con la D.L. n. 143 del 2003, art. 1, comma 2, convertito in L. n. 212 del 2003, rilevando che la società contribuente non ha versato nei termini di legge le rate di condono cui aveva aderito ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 9, cercando poi di evitare il pagamento di interessi e sanzioni aderendo ad un altro condono, quello previsto dal successivo art. 9 bis. In tal modo però, secondo l'Agenzia delle entrate, la sentenza di appello avrebbe trascurato il dettato del comma 12 dell'art. 9, il quale disciplina espressamente l'ipotesi di omesso versamento di somme relative al condono di cui allo stesso art. 9, disponendo in tal caso da un lato la perdurante validità del calcolo di quanto dovuto così come stabilito con il condono, dall'altra però la debenza di interessi e sanzioni. Questa impostazione sarebbe confermata dal successivo art. 9 bis, il quale, limitando espressamente la sua sfera di applicazione alle imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali, non sarebbe utilizzabile anche per la definizione di quanto dovuto in base ad un precedente condono. Secondo l'Agenzia delle entrate, la norma di cui alla D.L. n. 143 del 2003, art. 1, comma 2, che dispone una riapertura dei termini per i condoni previsti, fra gli altri, dagli artt. 9 e 9 bis più volte citati, non permetterebbe al contribuente di accedere ad un condono diverso da quello di cui si è usufruito in precedenza evitando così il pagamento delle relative sanzioni ed interessi, ma consentirebbe unicamente al contribuente la correzione, l'integrazione o l'ampliamento della stessa precedente opzione, non essendo ammissibile il cd. "condono di condono".

Con il secondo motivo, strettamente collegato al primo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 e della L. n. 212 del 2010, art. 10, in combinato disposto con la L. n. 289 del 2002, artt. 9 e 9 bis, con la D.L. n. 143 del 2003, art. 1, comma 2, convertito in L. n. 212 del 2003 e con l'art. 2697 c.c.. Sostiene l'Agenzia delle entrate che la Commissione Tributaria Regionale non ha applicato sanzioni al contribuente in ragione della complessità della disciplina in questione, con conseguente applicabilità del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 e della L. n. 212 del 2010, art. 10 (cd.

Statuto del contribuente), che attribuiscono al giudice tributario il potere di non applicare sanzioni tributarie in ragione obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni violate. Contesta però l'Agenzia delle entrate la complessità del dato normativo in quanto il testo degli artt. 9 e 9 bis citati sarebbe chiaro e non darebbe adito a dubbi interpretativi. La società contribuente avrebbe in ogni caso comunque avuto l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione, circostanza che non si sarebbe verificata, con conseguente violazione dell'art. 2697 c.c. da parte della sentenza di appello.

Il primo motivo di ricorso è fondato.

Presupposto necessario per l'adesione al condono di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9 bis è infatti, come spiega la chiara lettera della norma, il ritardo o l'omissione di pagamenti risultanti dalle dichiarazioni annuali, non anche il ritardo o l'omissione di pagamenti relativi ad altro e diverso condono (nella specie quello di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9, cd. condono tombale). Nè l'art. 9 bis citato può essere applicato in via analogica così da consentire la definizione dei ritardati od omessi pagamenti relativi ad altri e diversi condoni in modo da permettere, come correttamente paventato dall'Agenzia delle entrate, un "condono di condono" - perchè da un lato manca un vuoto normativo, presupposto indispensabile per l'applicazione in via analogica (in quanto l'ipotesi del ritardo nei pagamenti dovuti in seguito al condono di cui all'art. 9 è compiutamente disciplinata, come sottolineato dal ricorrente, dal comma 12 dell'art. 9 stesso) e dall'altro (e soprattutto) manca quella identità di ratio che sola consente l'esercizio del potere di applicazione analogica da parte del giudice. Infatti, il procedimento di applicazione in via analogica, pur astrattamente possibile qualora si ammettesse che le norme in tema di condono abbiano natura non eccezionale ma speciale in quanto si armonizzano pur sempre con il resto dell'ordinamento giuridico e si giustificano per le esigenze di cui agli artt. 81 e 111 Cost., non si giustifica in ogni caso nel caso concreto.

Ratio del condono fiscale è infatti, come sottolineato da Cass. 29 novembre 2013, n. 26767 (secondo cui la disciplina del condono risponde all'esigenza di conseguire risorse per lo Stato entro i termini perentori connessi alla redazione del bilancio statale) e da Cass., S.U., 6 luglio 2017, n. 16692, quella di recuperare risorse finanziarie e di ridurre il contenzioso (così assecondando appunto i principi di parità del bilancio di cui all'art. 81 Cost. e di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost.), nel rispetto però delle previsioni costituzionali di cui agli artt. 3 e 53, che conferiscono alle norme in tema di condono carattere di stretta interpretazione, in ragione della loro obiettiva deroga al principio di uguaglianza nel trattamento fiscale dei cittadini davanti al Fisco. Qualora infatti si consentisse di applicare le norme in tema di condono anche per debiti nei confronti dell'Erario derivanti da precedenti condoni, si sacrificherebbero eccessivamente i principi di uguaglianza davanti al Fisco, di ragionevolezza (espressione del principio di uguaglianza), di certezza del diritto (parimenti espressione del principio di uguaglianza: in questo senso Corte cost. n. 219 del 2013) e del dovere di tutti di contribuire alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, perchè il contribuente verrebbe irragionevolmente ad usufruire due volte, per la stessa imposta, di un atto clemenziale dettato da contingenti ed eccezionali esigenze finanziarie e di carico giudiziario, che verrebbero ad assumere un peso eccessivo nel delicato bilanciamento di valori con i citati artt. 3 e 53 Cost., oltretutto con un assai discutibile ed evanescente contributo proprio alle

suddette esigenze finanziarie dello Stato (in ragione dell'esiguità della somma recuperata dal Fisco, falcidiata da un doppio condono) e della ragionevole durata dei processi (a causa del contenzioso relativo all'ammissibilità del "condono di condono"). Ritenere dunque ammissibile, in via interpretativa, un "condono di condono", determinerebbe l'introduzione, in via surrettizia e generalizzata, di nuova forma di condono, circostanza più volte stigmatizzata dalla Corte costituzionale (Corte cost. nn. 229, e 232 del 2017; 233 del 2015), la quale, proprio per la delicatezza della materia e la difficoltà di trovare il giusto equilibrio tra i diversi principi costituzionali, ha anche costantemente affermato la competenza esclusiva dello Stato in tema di condoni, proprio a voler sottolineare la centralità e l'esclusività del Parlamento nella decisione circa l'opportunità dei condoni, escludendo così implicitamente da tale decisione gli altri poteri dello Stato (non solo le Regioni, ma anche la Magistratura). In particolare, in altre pronunce la Consulta ha altresì affermato che va dichiarata illegittima una norma regionale che abbia l'effetto di estendere l'area del condono, ledendo l'affidamento dei consociati nella natura definitiva della normativa in questione, e con esso, in ultima analisi, la stessa certezza del diritto, che la Corte costituzionale ha espressamente individuato come un valore suscettibile di essere compromesso da ogni condono, così da fungere da criterio, unitamente ad altri, alla luce del quale valutare l'osservanza degli "stretti limiti" imposti al condono dal sistema costituzionale (sentenze nn. 54 del 2009, 196 del 2004 e n. 369 del 1988). E' evidente pertanto che tale estensione dell'area del condono non può neppure avvenire in via di una irragionevole e forzata interpretazione della norma da parte del giudice.

Del resto, proprio in tema di condono tombale, la Corte costituzionale ha definito quest'ultimo disciplina eccezionale rispetto al principio dell'indisponibilità della pretesa erariale, con la conseguenza che "non costituisce fonte di discriminazione costituzionalmente rilevante il fatto che il legislatore abbia delimitato l'ambito di applicazione della norma, in quanto non è fonte di illegittimità costituzionale il limite alla estensione di norme che, come quella in esame, costituiscono deroghe a principi generali" (Corte cost. nn. 49 e 112 del 2013 e 225 del 2014).

Quanto alla possibilità di sfruttare la proroga del condono di cui al D.L. n. 143 del 2003, art. 1, comma 2, convertito in legge n. 212 del 2003, per cercare di addivenire ad un "condono di condono", in altra pronuncia la Consulta ha parimenti inteso in senso restrittivo le norme di cui alla L. n. 289 del 2002, affermando sia che la ratio della proroga di cui alla L. n. 289 del 2012, art. 10 è diretta a consentire agli uffici tributari di procedere all'accertamento in un termine più ampio nei soli confronti dei contribuenti che non hanno portato all'attenzione degli uffici le loro posizioni tributarie attraverso la presentazione di precedenti istanze di condono) sia la natura eccezionale di ogni ampliamento temporale dei poteri accertativi, ampliamento di stretta interpretazione e, quindi, non estensibile ai contribuenti che abbiano presentato la richiesta di agevolazione e non abbiano, poi, di essa effettivamente goduto (Corte cost. n. 247 del 2011).

Non può poi non ricordarsi, in questa breve analisi dei precedenti più significativi in tema di condono, la sentenza C-132/06 del 17 luglio 2008 con la quale la Corte di Giustizia - a proposito della L. n. 289 del 2002, artt. 8 e 9 in questione - ha accolto i rilievi della Commissione ritenendo che il sistema comune in materia di IVA impone ad ogni Stato membro di adottare tutte le misure più idonee affinchè il tributo in esame venga integralmente riscosso: quale logico corollario di tale affermazione ne è derivata la dichiarazione di incompatibilità con la Direttiva

citata di quelle norme che possano pregiudicare la riscossione effettiva dell'imposta o introdurre differenze significative nel trattamento dei soggetti passivi. Secondo la Corte di Giustizia, effetti di tal tipo conseguono dalla normativa sul condono, avendo lo Stato italiano, con i citati L. n. 289 del 2002, artt. 8 e 9, di fatto rinunciato all'accertamento delle operazioni imponibili ed alla riscossione della relativa imposta, a fronte del pagamento da parte dei contribuenti, che decidono di aderire al condono, di una somma "non equivalente" all'imposta effettivamente dovuta. I giudici Europei, dopo avere stigmatizzato il condono quale istituto che di fatto favorisce i contribuenti colpevoli di frode (in termini espliciti l'affermazione è contenuta nel par. 47), concludono dichiarando l'inadempimento dello Stato italiano agli obblighi imposti dagli artt. 2 e 22 della sesta direttiva, nonchè dall'art. 10 del Trattato CE. Questa stessa Corte di Cassazione ha, in numerose occasioni, sia sottolineato la natura di stretta interpretazione delle norme in tema di condono (Cass. 28 luglio 2017, n. 18792; 17 luglio 2017, n. 18424; 8 novembre 2013, n. 25238; 30 novembre 2012, n. 21364), sia l'illegittimità del cd. "condono di condono". Sotto quest'ultimo profilo ha affermato Cass. 3 ottobre 2006, n. 21328, che il condono fiscale, essendo un accertamento straordinario o eccezionale, in deroga alle norme generali ed ordinarie, di un rapporto giuridico tributario, non è ammissibile, in mancanza di un'esplicita disposizione legislativa, relativamente a un altro condono: consentire un ulteriore accertamento straordinario, derivante da una legge successiva, di un rapporto già accertato in via straordinaria, equivarrebbe infatti ad ammettere un'eccezione di secondo grado, con la conseguenza che se l'interpretazione letterale delle formule linguistiche impiegate dal legislatore lascia dei margini di incertezza, essa deve essere eliminata tenendo conto della natura eccezionale della norma di condono e deve orientare l'interprete a estrarre dalle disposizioni normative la norma strutturalmente di specie più bassa e ad applicabilità più ristretta; sulla non ammissibilità del "condono di condono si sono altresì espressamente pronunciate anche Cass. 28 dicembre 2011, n. 29217 e 24 settembre 2010, n. 20142; Cass., S.U., 25 luglio 2007, n. 16412. Ancora, ha affermato Cass. 24 ottobre 2011, n. 22065, che la definizione agevolata di cui alla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9 bis non può avere ad oggetto le rate di una precedente istanza di definizione, presentata ai sensi della medesima norma, rimaste insolute, e quindi, si ritiene, a maggior ragione se presentata ai sensi di altra norma (nel caso di specie ai sensi dell'art. 9 della stessa legge).

Si ritiene pertanto che, mancassero i presupposti per l'applicazione della definizione dei ritardati od omessi pagamenti di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9 bis relativamente ad un debito con il Fisco maturato a seguito di condono ex art. 9 della stessa legge.

Il primo motivo di ricorso va quindi accolto, con l'affermazione del seguente principio di diritto:

"In tema di condono fiscale, non è ammissibile il cd. "condono di condono" (nella specie quello di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9 bis in relazione all'art. 9 della stessa legge), perchè altrimenti il contribuente verrebbe irragionevolmente ad usufruire due volte, per la stessa imposta, di un atto clemenziale dettato da contingenti ed eccezionali esigenze finanziarie e di carico giudiziario, che, pur espressione dei principi costituzionali di cui agli artt. 81 e 111, verrebbero ad assumere un peso eccessivamente preponderante nel bilanciamento con il valore della parità di trattamento di fronte al Fisco di cui al combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost., anche per il risibile contributo proprio alle suddette esigenze finanziarie dello Stato (in ragione dell'esiguità

della somma recuperata dal Fisco, falcidiata da un doppio condono) e della ragionevole durata dei processi (a causa del contenzioso relativo all'ammissibilità del "condono di condono")".

Il secondo motivo di ricorso è parimenti fondato per le ragioni che sono alla base dell'accoglimento del primo motivo e dunque non solo gli interessi, ma anche le sanzioni irrogate sono dovute. Infatti, la scusabilità dell'errore sulla norma tributaria di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, che attribuisce al giudice tributario il potere di dichiarare la non applicabilità delle sanzioni tributarie, presuppone, a tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, una situazione di obiettiva incertezza circa la portata e l'ambito delle disposizioni violate; nel caso di specie invece il contribuente, anzichè percorrere la strada piana, lineare e priva di incertezze normative onorando le condizioni di favore previste dal primo condono (quello di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9), ha inadempiuto tali condizioni pretendendo, arbitrariamente, senza allegare gli ipotetici elementi di confusione e senza alcun appiglio normativo, di beneficiare di un ulteriore condono (quello di cui al successivo art. 9-bis) per il pagamento di somme che già beneficiavano del precedente condono. Compensate per i gradi di merito in ragione dell'andamento della controversia nelle fasi anteriori del giudizio, le spese sono regolate dalla soccombenza quanto al giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa l'impugnata sentenza e decide nel merito la controversia con il rigetto del ricorso introduttivo del contribuente; condanna il ricorrente al pagamento delle spese di legittimità, che liquida in Euro 2.500, oltre a spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 6 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 19 gennaio 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza