Sentenza del 08/06/2018 n. 14947 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) - REDDITI DI IMPRESA - IN GENERE Beni d'impresa - Opzione per la rivalutazione ex art. 3 della l. n. 448 del 2001 - Natura - Conseguenze.

Massima:

La dichiarazione, da parte del contribuente, della volontà di avvalersi della rivalutazione facoltativa dei beni di impresa, ai sensi dell'art. 3 della l. n. 448 del 2001, stante la valenza agevolativa di detto istituto, non è una dichiarazione di scienza, bensì un atto volontario, i cui effetti sono previsti dalla legge, sicché, una volta presentata, la stessa è irrevocabile e non può essere modificata dal contribuente per un ripensamento successivo, ma solo in presenza di un errore materiale, manifesto e riconoscibile, consistente nella discordanza, immediatamente rilevabile nel testo dell'atto, tra l'intendimento dell'autore e la sua materiale realizzazione.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

La società XXXX s.r.l., in liquidazione, impugnava, innanzi alla CTP di Milano, due cartelle esattoriali relative al mancato versamento dell'imposta sostitutiva di rivalutazione dei beni di impresa, anno 2003, relativa alla prima e seconda rata, oltre interessi e sanzioni, affermando che gli atti impositivi riguardavano la dichiarazione UNICO 2004, e precisamente il quadro RY, che la contribuente aveva compilato evidenziando l'esercizio dell'opzione per l'applicazione delle imposte sostitutive relative alla rivalutazione dei beni di impresa consentita dalla L. n. 350 del 2003. La società, dopo aver indicato nel bilancio al 31.12.2003 le relative poste, aveva omesso di effettuare i versamenti rateali previsti dalla norma applicata, pertanto sosteneva che il mancato pagamento dell'imposta sostitutiva di rivalutazione dei beni ex legge 350 del 2003 comportava il non perfezionamento dell'opzione di rivalutazione stessa, con la conseguenza che non era tenuta al pagamento delle somme portate in cartella, anche perchè non era nella specie applicabile la procedura di controllo D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis. La CTP accoglieva il ricorso. La sentenza veniva appellata innanzi alla CTR della Lombardia dall'Agenzia delle entrate

sulla base dei seguenti rilievi: a) la società, in ossequio alle istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi, anno di imposta 2003, aveva optato per la rateizzazione del versamento; b) Conseguentemente, aveva operato, nel bilancio relativo all'esercizio 2003, una rivalutazione delle immobilizzazioni materiali (immobili) accantonamento a riserva una somma pari al saldo attivo della rivalutazione ed in secondo luogo, in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, aveva compilato il quadro RY in base al bilancio già approvato; c) La contribuente aveva, inoltre, presentato successivamente una dichiarazione integrativa per l'anno di imposta 2003 nella quale veniva riportato nuovamente, ed immutato, il quadro RY nuovamente compilato.

La CTR accoglieva il gravame. Ricorre per la cassazione della sentenza la società XXXX s.r.l., svolgendo sei motivi, illustrati con memorie. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata per violazione dell'art. 14 c.c. D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1 e 2 e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 e art. 331 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa integrazione in secondo grado del contraddittorio nei confronti dell'Agente della riscossione, parte del giudizio di primo grado. Parte ricorrente deduce la nullità del procedimento, in quanto il ricorso introduttivo del giudizio è stato proposto nei confronti dell'Agenzia delle entrate e dell'Agente della riscossione, così come è stata pronunciata nei confronti di entrambe le parti resistenti la decisione di primo grado, mentre l'impugnazione è stata proposta esclusivamente nei confronti della società contribuente.

2. Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata denunciando violazione e/o falsa applicazione della L. n. 342 del 2002, artt. 10 e 12 (come modificati dalla L. n. 350 del 2003, art. 2, comma 25), del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, tenuto conto che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis non è richiamato dalla disciplina dell'imposta sostitutiva di rivalutazione, pertanto, non si potrebbe procedere al recupero dell'imposta sostitutiva a mezzo della procedura di controllo automatico della dichiarazione.

3. Con il terzo motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata denunciando violazione e/o 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, tenuto conto che l'art. 36 bis cit. non può essere utilizzato nella specie per la riscossione dell'imposta sostitutiva da rivalutazione, non ricorrendone i presupposti, essendo l'Ufficio obbligato ad un apprezzamento interpretativo del fondamento civilistico della rivalutazione, nonchè ad un'elaborazione della documentazione.

4. Con il quarto motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata denunciando violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, artt. 7 e 10 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, tenuto conto che la sentenza impugnata sarebbe errata nella parte in cui non riscontra l'assenza di motivazione degli atti impugnati. La società contribuente lamenta che l'adozione della procedura di cui all'art. 36 bis determina, in una con l'illegittimità derivante dall'adozione di un procedimento extra ordinem, l'emissione di atti impositivi sforniti di una motivazione idonea che non rendono edotta la contribuente delle ragioni della pretesa e mortificano in maniera

intollerabile il diritto di difesa del contribuente, con la conseguenza che l'adozione di tale procedimento esporrebbe l'atto di imposta ad un certa violazione dell'obbligo di motivazione di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7.

5. Con il quinto motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata, denuncianto violazione e/o falsa applicazione della L. n. 342 del 2000, artt. 10 e 12 (come modificati dalla L. n. 350 del 2003, art. 2, comma 25) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, atteso che l'opzione per la rivalutazione si perfeziona soltanto con il versamento dell'imposta (o della prima rata), pertanto il debito di imposta, per la maggiore imposta o per le restanti rate, può essere recuperato coattivamente soltanto successivamente al perfezionamento dell'opzione di rivalutazione e, quindi, soltanto dopo il pagamento della prima rata.

6. Con il sesto motivo di ricorso, parte ricorrente propone domanda subordinata di disapplicazione delle conseguenze san-zionatorie dell'accertamento (sanzioni tributarie ed interessi moratori) ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, tenuto conto del comportamento dell'Amministrazione finanziaria che in un primo momento ha adottato una interpretazione volontaristica e di permanente revocabilità dell'istituto della rivalutazione, ritenendo necessaria ai fini del perfezionamento dell'istituto il pagamento dell'imposta (Agenzia delle entrate, circolare 18 giugno 2001, n. 57/E; Circolare 13 febbraio 2006, n. 6/E, punto 6.3; Agenzia delle entrate - Risoluzione 20 febbraio 2008, n. 55/E), mentre successivamente (Risoluzione n. 362 del 2008) ha mutato indirizzo. Tale mutamento integrerebbe una modifica della indicazione fornita al contribuente rilevante ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, sulla base della quale vanno disapplicate le conseguenze sanzionatorie dell'azione accertatrice posta in essere dall'Amministrazione.

7. Il primo motivo di ricorso va rigettato.

Il rispetto del diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo impone al giudice (ai sensi degli artt. 175 e 127 c.p.c.) di evitare ed impedire comportamenti che siano di ostacolo ad una sollecita definizione dello stesso, tra i quali rientrino quelli che si traducono in un inutile dispendio di attività processuali e formalità superflue purchè non giustificate dalla struttura dialettica del processo e, in particolare, dal rispetto effettivo del principio del contraddittorio, da effettive garanzie di difesa e dal diritto alla partecipazione al processo in condizioni di parità dei soggetti nella cui sfera giuridica l'atto finale è destinato a produrre i suoi effetti. Ne consegue che, in caso di pronuncia di cassazione senza rinvio, o come, nella specie, in ipotesi di rigetto del ricorso, pur potendone sussistere i presupposti, appare superfluo disporre la fissazione di un termine per l'integrazione del contraddittorio, atteso che la concessione di esso si tradurrebbe oltre che in un aggravio di spese, in un allungamento dei termini per la definizione del giudizio di cassazione senza comportare alcun beneficio per la garanzia dell'effettività dei diritti processuali delle parti (Cass. n. 23901 del 2017; Cass. 15106 del 2013).

8. Il secondo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione logica.

8.1. Le censure non sono fondate.

Nella specie non è controverso che il contribuente ebbe ad esprimere in dichiarazione la volontà di avvalersi dell'istituto della rivalutazione facoltativa dei beni di impresa, disponendo la rateizzazione dei relativi importi e poi non provvedendo al pagamento delle relative rate.

Ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, avvalendosi di procedure automatizzate, l'Amministrazione finanziaria provvede a:

a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;

b)correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;

c)ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;

d)ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misure superiore a quella prevista dalla legge;

e) ridurre i crediti di imposta esposta in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;

f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività di versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto di imposta.

8.2. Con riferimento a tale procedura di controllo, la diretta iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 36 bis cit. e art. 54 bis è ammissibile, e può evitare l'attività di rettifica, quando il dovuto sia determinato mediante un controllo della dichiarazione meramente cartolare, sulla base dei dati forniti dal contribuente, o di una mera correzione di errori materiali o di calcolo (Cass. n. 14070 del 2011, n. 12762 del 2006).

Secondo l'indirizzo condiviso di questa Corte:" La possibilità per l'erario di iscrivere a ruolo l'imposta senza previamente emettere un avviso di accertamento, prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, è consentita soltanto perchè la maggiore imposta risulti ictu oculi dalla dichiarazione del contribuente "(Cass. n. 5480 del 2008). Nella specie, l'attività di rettifica non abbisognava di alcuna istruttoria, nè implicava valutazioni giuridiche delle norme applicate, ma individuava semplicemente la debenza sulla base della volontà del contribuente, espressa in dichiarazione, con la conseguenza che non necessitava della previa emissione di un avviso di accertamento (v. sui principi Cass. n. 21349 del 2012; Cass. n. 25459 del 2014).

9. Il quinto motivo di ricorso va rigettato.

Questa Corte ha espresso il principio, valido per qualsiasi ipotesi di condono fiscale e nella specie applicabile per evidente analogia alla questione in esame, per la natura agevolativa dell'istituto della rivalutazione, secondo il quale la dichiarazione di volersi avvalere di una determinata definizione agevolata non ha natura di mera dichiarazione di scienza o di giudizio, come tale modificabile, ma integra un atto volontario, frutto di scelta da parte del contribuente, i

cui effetti sono previsti dalla legge, sicchè, una volta presentata, è irrevocabile e non può essere modificata dall'Ufficio, nè contestata dal contribuente per un ripensamento successivo, ma solo per errore materiale, manifesto e riconoscibile e consistente nella discordanza, immediatamente rilevabile nel testo dell'atto, tra l'intendimento dell'autore e la sua materiale realizzazione e non può consistere in un ripensamento successivo alla dichiarazione (Cass. n. 15295 del 2015; Cass. n. 3301 del 2014; Cass. n. 15172 del 2016).

Ne consegue che il contribuente, dopo avere in primo momento espresso, in dichiarazione, la volontà di avvalersi dell'istituto di cui alla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 3 per la rivalutazione facoltativa dei beni di impresa, non poteva successivamente, in assenza dei presupposti sopra indicati, manifestare un ripensamento successivo, omettendo di pagare l'imposta sostitutiva, e pretendere il mancato perfezionamento dell'opzione di rivalutazione e, quindi, non essere tenuto al pagamento delle somme portate in cartella.

10. Il sesto motivo di ricorso è infondato.

Questa Corte ha precisato che in tema di sanzioni per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva che costituisce, ai sensi del D.Lgs. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, causa di esenzione della responsabilità amministrativa del contribuente, postula una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, sicchè la stessa non sussiste rispetto ad una questione per la quale l'Agenzia delle entrate sia semplicemente intervenuta per chiarire dei principi, a mezzo di circolare interpretativa, provvedendo successivamente a modificare il proprio indirizzo. Ciò in ragione del fatto che le circolari dell'Agenzia delle entrate, interpretative di una norma tributaria, esprimono esclusivamente un parere non vincolante per il contribuente (oltre che per gli uffici), per il giudice e per la stessa autorità che l'ha emanato (Cass. n. 6699 del 2014; Cass. n. 23031 del 2007).

11. In defintiva il ricorso va rigettato e la parte soccombente va condannata al rimborso delle spese di lite, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la parte soccombente al rimborso delle spese di lite, che liquida in complessivi Euro 10.300,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 5 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 8 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza