Sentenza del 15/06/2018 n. 15855 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate ricorre, su cinque motivi, nei confronti della XX C. s.p.a. (che resiste con controricorso e propone ricorso incidentale condizionato su unico motivo) avverso la sentenza, indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Veneto - sezione distaccata di Verona (d'ora in poi C.T.R.) ne aveva rigettato l'appello proposto avverso la decisione con cui la C.T.P. aveva accolto il ricorso proposto dalla Società avverso cartella di pagamento, portante IRAP 2004, sul presupposto che, correttamente, l'istituto bancario avesse considerato quanto disposto dalla L. n. 289 del 2002, art. 3, comma 1, lett. a), con cui era stato sospeso il potere delle Regioni di utilizzare lo spazio di autonomia nel prelievo tributario che la legge loro riconosce, con la conseguenza che, per l'anno 2004, l'aliquota della imposta IRAP doveva considerarsi ferma al 4,25%, come era stata applicata dall'Istituto bancario.

In particolare, il Giudice di appello riteneva non solo che, nella particolare fattispecie fondata su un'interpretazione della norma, non potesse farsi ricorso alla procedura di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis ma, anche, che la stessa pretesa, portata dalla cartella, fosse infondata; ciò in quanto non poteva essere riconosciuta, con effetto retroattivo, la legittimità della sanatoria invocata dall'Ufficio mentre, d'altro canto, neppure poteva accogliersi la domanda subordinata dell'Ufficio di riconoscere l'aliquota nella misura del 4,75%, in quanto richiesta che ampliava indebitamente l'oggetto della pretesa tributaria come delimitato nella cartella impugnata.

XXXX s.p.a. (nuova denominazione assunta da XX C. s.p.a.) ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c. (unitamente a documenti) con la quale ha, in primo luogo, eccepito l'inammissibilità del ricorso principale, per sopravvenuto difetto di interesse, avendo l'Ufficio provveduto allo sgravio integrale dell'iscrizione a ruolo recata dalla cartella di pagamento oggetto del giudizio.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente va esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso, per sopravvenuto difetto di interesse, sollevata dalla contribuente la quale ha versato in atti copia di estratto conto dell'area riservata di XXXX s.p.a. nel sito web di Equitalia S.p.A. dal quale risulterebbe, secondo la prospettazione difensiva, lo sgravio integrale dell'iscrizione a ruolo, portata dalla cartella per cui è controversia.

1.1. Dato atto che alla pubblica udienza l'Avvocatura Generale dello Stato ha reiterato la sussistenza dell'interesse in capo all'Agenzia delle entrate al ricorso, rilevando trattarsi di sgravio disposto in esecuzione della sentenza di primo grado, l'eccezione non può trovare, in ogni caso, accoglimento non emergendo, comunque, con certezza che quanto indicato nella copia informale del predetto estratto conto corrisponda ad uno sgravio integrale dell'iscrizione a ruolo con conseguente implicito annullamento dell'atto in autotutela, giacchè, tra l'altro, anche a prescindere dalla valenza probatoria di tale documento, non vi è corrispondenza degli importi portati nel predetto estratto con quelli della cartella, come riportati dalla stessa controricorrente.

1.2. D'altro canto, in materia, la giurisprudenza di questa Corte è ferma nel ritenere che lo sgravio della cartella di pagamento, ancorchè riferita a somme direttamente iscritte a ruolo dall'ufficio all'esito del controllo automatizzato il 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 (v. Cass. n. 6334 del 01/04/2016; id n. 21590 del 23/10/2015; id. n. 24064 28/12/2012).

2. Procedendo, quindi, all'esame del ricorso, con il primo motivo, si deduce la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 564 del 1992, art. 54, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, lamentando l'ultrapetizione nella quale sarebbe incorso il Giudice di appello il quale aveva censurato il procedimento seguito dall'Ufficio (emissione di cartella D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis) laddove il corrispondente motivo del ricorso introduttivo proposto dalla Unicredit, implicitamente rigettato dalla Commissione di prima istanza (la quale aveva deciso la controversia nel merito della pretesa impositiva), pur riproposto, non aveva formato oggetto di specifico appello incidentale.

2.1.La censura è infondata giacchè dalla lettura della sentenza della C.T.P. (come riportata nello stesso ricorso dall'Agenzia e ritrascritta nei sui scritti difensivi dalla controricorrente) si evince, contrariamente a quanto dedotto dall'Agenzia delle entrate, che il primo Giudice ha espressamente accolto il relativo motivo di ricorso della contribuente sicchè la stessa sul punto non era soccombente ma espressamente e sostanzialmente vittoriosa, tant'è che la questione formò oggetto dell'appello proposto dall'Ufficio.

3. Con il secondo motivo si deduce, in subordine, la violazione e falsa applicazione dell'art. 276 c.p.c., comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, laddove il Giudice di appello dopo avere affermato che non era legittimo il ricorso alla procedura di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, aveva, comunque, trattato inutiliter anche gli ulteriori motivi, entrando nel merito della pretesa fiscale.

3.1. Anche tale motivo non può essere accolto. La legittimità o meno della procedura utilizzata dall'Ufficio non può, infatti, ritenersi questione pregiudiziale in rito (in virtù della quale il Giudice si spoglia del potestas iudicandi) ma una questione anch'essa di merito relativa alla legittimità della pretesa impositiva, sia pure preliminare, sicchè il mancato esercizio dell'assorbimento delle questioni non si traduce in un error in iudicando (cfr. in termini Cass n 7838 del 17/04/2015 la

quale ha statuito che il giudice, decidendo su una questione che, benchè logicamente pregiudiziale sulle altre, attiene al merito della causa (nella specie, la dedotta invalidità della notifica dell'atto impositivo impugnato), a differenza di quanto avviene qualora dichiari l'inammissibilità della domanda o il suo difetto di giurisdizione o competenza, non si priva della potestas iudicandi in relazione alle ulteriori questioni di merito, sicchè ove si pronunci anche su di esse, le relative decisioni non configurano obiter dicta, ma ulteriori rationes decidendi, che la parte ha l'interesse e l'onere d'impugnare, in quanto da sole idonee a sostenere il decisum).

4. Con il terzo motivo si deduce la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, laddove il Giudice di appello aveva ritenuto che, nel caso in esame, trattandosi di controversia interpretativa sull'aliquota, l'Ufficio avrebbe dovuto emettere, non la cartella, ma un avviso di accertamento.

4.1. La censura è fondata alla luce del principio affermato in controversia analoga alla presente e condiviso dal Collegio secondo cui "in tema di riscossione delle imposte, 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 (cfr. Cass. n. 2412 del 31/01/2017).

5. Con il quarto motivo si deduce la violazione e falsa applicazione della L.R. del Veneto 24 novembre 2003, n. 38, art. 2; la L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 3, comma 1, lett. a); la L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 2, commi 21 e 22.

6. Infine, con il quinto motivo si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 99, 112, e 113 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, laddove il Giudice di appello aveva ritenuto inammissibile la richiesta, avanzata in subordine, di applicazione dell'aliquota del 4,75%.

6. Le censure, esaminate congiuntamente siccome vertenti sulla medesima questione, sono fondate, nei termini di cui in fra.

6.1 I contrasto inizialmente esistente nella giurisprudenza di questa Corte, è stato da tempo superato dall'orientamento ormai consolidato secondo il quale "In tema di Irap, la facoltà delle Regioni di variare l'aliquota applicabile ai soggetti di cui al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 6 e 7, fino ad un massimo di un punto percentuale, ai sensi dell'art. 16, comma 3, del medesimo D.Lgs., è funzionale ad obiettivi di autonomia e decentramento fiscale, coerentemente ai quali deve essere interpretato anche il disposto della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 3, comma 1, lett. a), che, nel sospendere l'efficacia degli aumenti dell'aliquota Irap deliberati dalle Regioni successivamente al 29 settembre 2002 e non confermativi delle aliquote in vigore per l'anno 2002, ha voluto, comunque, limitare l'effetto sospensivo solo a quelle maggiorazioni che determinassero, e nella misura in cui determinassero, il superamento dell'aliquota in vigore per l'anno 2002". Si è così ritenuto che, in luogo dell'aliquota del 5,25 percento, prevista dalla L.R. Veneto 9 gennaio 2003, n. 38, art. 2, per l'anno di imposta 2004, e dall'art. 2 della legge reg. Veneto 22 novembre 2002, n. 34, per l'anno di imposta 2003, dovesse applicarsi l'aliquota del 4,75 percento, confermativa di quella prevista per l'anno 2002 piuttosto che quella ordinaria del

4,25" (cfr. Cass. n. 3574/2015, n. 18003/2016; 7986 del 2016, n. 7458 del 2016, n. 2453 del 2016, n. 1794 del 2016, n. 2412 del 2017; n. 2940/2018.).

6.2. In ordine, invece, all'ultimo motivo va rilevato che il Giudice di appello, nel ritenere inammissibile siccome nuova l'istanza formulata in via subordinata dall'Agenzia delle entrate, non si è conformato al consolidato orientamento di questa Corte, in base al quale "dalla natura del processo tributario - il quale non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra quelli di "impugnazione-merito" - discende che, ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali (ossia per vizi di forma talmente gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario), ma di carattere sostanziale, detto giudice non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte" (cfr. in fattispecie analoga alla presente Cass.n. 2412/2017; in termini ex Cass. n. 6918 del 2013);

8. Il ricorso incidentale della contribuente va, invece, dichiarato inammissibile trattandosi di parte integralmente vittoriosa nel grado di appello che potrà riproporre la questione assorbita dalla C.T.R. innanzi al Giudice del rinvio (cfr. Cass. n. 22095/2017).

9. In conclusione, in accoglimento del terzo, quarto e quinto motivo di ricorso, infondati i primi due, e dichiarato inammissibile il ricorso incidentale condizionato, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, in diversa composizione.

P.Q.M.

Accoglie il terzo, quarto e quinto motivo del ricorso principale, rigettati i restanti;

dichiara inammissibile il ricorso incidentale;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 29 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 15 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza