Sentenza del 12/07/2018 n. 18405 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Riscossione - Sanzioni tributarie - Incertezza normativa - Individuazione delle fattispecie - Accertamento da parte del giudice - Pagamento sanzioni - Esclusione.

Massima:

Per incertezza normativa oggettiva tributaria deve intendersi la situazione giuridica caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé e accertata dal giudice, di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica. Pertanto, tale fenomeno si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono, in particolare: la difficoltà di individuare le disposizioni normative, per difetto delle previsioni di legge; la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa; la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; la mancanza di una prassi amministrativa o prassi amministrative contrastanti; la mancanza di precedenti giurisprudenziali; la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti; il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; il contrasto tra opinioni dottrinali e l'adozione di norme di interpretazione autentica o esplicative della norma implicita preesistente. Nella fattispecie, sussistono le obiettive condizioni di incertezza nell'applicazione dell'articolo 60 del TUIR idonee ad escludere la funzionalità della condotta, in quanto la norma in sé non è chiara e sussiste incertezza sia in ordine alla prassi indicata dall'amministrazione finanziaria con circolari e note sia in ordine all'interpretazione dottrinale, per cui la società contribuente non dovrà pagare le sanzioni richieste.

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

Testo:

Esposizione dei fatti di causa

1. La società SO.GE.PA. s.p.a., quale incorporante della società ALS s.p.a., già A. S. s.p.a., impugnava l'avviso di accertamento con cui veniva accertata per l'anno 2001 la maggiore imposta Irpeg per Euro 7.603.979,00 e la maggior imposta Irap per Euro 897.427,00 nonchè veniva irrogata la sanzione pecuniaria di Euro 8.501.406,00.

La ripresa a tassazione derivava dalla contestata violazione da parte della società del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 60, comma 2, ultimo periodo, vigente ratione temporis, in materia di valutazione delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi di durata ultra annuale. In particolare, la società aveva stipulato con la CONFIRI INVEST B.V. un contratto per la fornitura e messa in orbita di un satellite ed era stato convenuto che il prezzo pattuito sarebbe stato corrisposto in rate definite istallments in corrispondenza di fasi della produzione definite milestones certificate di volta in volta dalla committente CONFIRI. L'ufficio riteneva che la valutazione delle rimanenze dovesse essere effettuata in base ai corrispettivi liquidati, così come disposto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 60, comma 2, ultima parte mentre la contribuente riteneva che la valutazione dovesse essere fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti, ai sensi dell'art. 60, comma 2, prima parte. Sosteneva la contribuente che gli importi incassati nell'anno 2001 non potevano essere qualificati a titolo di corrispettivi liquidati in corrispondenza di specifici stati di avanzamento lavori ma dovevano essere qualificati quali meri acconti che non concorrevano alla formazione del risultato economico dell'esercizio in quanto rappresentavano operazioni finanziarie che determinavano semplici rapporti di debito e credito tra le due parti contraenti. Il corretto inquadramento di tali pagamenti determinava il diverso criterio di valutazione delle rimanenze e, secondo la contribuente, andava effettuato sulla base dei corrispettivi pattuiti proprio perchè essi dovevano essere ritenuti meri acconti.

La commissione tributaria provinciale di Roma accoglieva il ricorso. Proponeva appello l'agenzia delle entrate e la commissione tributaria regionale del Lazio lo accoglieva sul rilievo che le somme percepite dalla contribuente nell'anno di imposta si dovevano considerare remunerazione dei lavori fino a quel momento eseguiti e ritenuti capaci di soddisfare le esigenze dell'utilizzatore finale. Ciò si evinceva dalla interpretazione del contratto, ove era previsto che i pagamenti sarebbero avvenuti al raggiungimento delle singole milestones secondo il giudizio dell'utilizzatore finale del satellite, sicchè il pagamento di ogni rata del prezzo contabile identificava un preciso momento della complessiva lavorazione il cui raggiungimento era stato previamente certificato in forma scritta. Si doveva ritenere, quindi, che le cosiddette milestones identificassero, comunque, nell'ambito dell'oggetto unitario del contratto e a ragione del carattere dell'indivisibilità della commessa, parti eseguite dell'intero satellite. Proprio l'impossibilità di frazionare o suddividere in specifici lotti una commessa pluriennale come quella in esame aveva indotto le parti contrattuali a predeterminare le date di pagamento ed i corrispettivi importi di ciascuna rata in correlazione con il raggiungimento di ogni milestone, ovvero in correlazione al raggiungimento del valore di una determinata prestazione o parte eseguita della commessa verificata e approvata dall'utilizzatore finale. Con riguardo alla domanda subordinata della società resistente intesa ad ottenere la disapplicazione delle sanzioni, rilevava la CTR che non sussistevano le condizioni di incertezza richieste dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, e dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, collegata ad una caratteristica intrinseca ed oggettiva del dato normativo, riguardando, semmai, tali condizioni l'interpretazione delle clausole e degli accordi contrattuali.

2. Avverso la sentenza della CTR propone ricorso per cassazione la contribuente affidato a cinque motivi. L'agenzia delle entrate si è costituito in giudizio con controricorso.

Esposizione delle ragioni della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c, n. 3, in relazione al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 60 vigente ratione temporis. Sostiene che la CTR non ha correttamente compreso la complessa struttura contrattuale - che non contemplava in alcun modo l'effettuazione di pagamenti che si configuravano come remunerazione dei lavori fino a quel momento eseguiti e capaci di soddisfare le esigenze dell'utilizzatore finale - ed aveva fatto scorretta applicazione dell'art. 60 citato. Invero l'espressione milestone utilizzata dai contraenti esprimeva un determinato momento della complessiva lavorazione che, per la sola volontà delle parti espressa in contratto e non per il grado di avanzamento dei lavori, assumeva rilevanza decisiva ai fini del versamento degli acconti. Inoltre la CTR aveva fornito un'interpretazione illegittima dell'art. 60 del Tuir poichè, allorquando la norma stabilisce che per le opere coperte da stati di avanzamento dei lavori la valutazione delle rimanenze deve essere svolta in base ai corrispettivi liquidati non vuoi dire che alle rimanenze deve essere attribuito il medesimo valore dell'ammontare liquidato attribuendo a tali importi rilevanza reddituale. Invero tale disposizione trova applicazione solo dove esista uno stato di avanzamento lavori che non sia tale, per la rilevanza negoziale che le parti hanno inteso attribuirgli, da rendere definitiva la liquidazione del corrispettivo e, di conseguenza divisibile in lotti l'opera complessiva.

2. Con il secondo motivo deduce nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, per aver la CTR omesso di pronunciarsi sulla domanda svolta dalla contribuente nel giudizio di appello relativa alla intrinseca contraddittorietà della motivazione dell'avviso di accertamento laddove conteneva il richiamo sia all'art. 60, comma 5, del Tuir sia all'art. 60, comma 2, prima parte, del Tuir che sono disposizioni tra loro inconciliabili poichè fanno riferimento a due distinti criteri contabili. Invero dell'avviso di accertamento l'ufficio aveva affermato: "da quanto specificato è evidente che la valutazione delle rimanenze dei lavori in corso si è ispirata ai principi enunciati nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 60, comma 5 senza che siano stati rispettati gli adempimenti previsti dallo stesso comma. Infatti nessuna autorizzazione è stata richiesta, nè concessa, per poter derogare ai fini della determinazione del reddito alle disposizioni generali contenute nei precedenti commi dello stesso articolo".

3. Con il terzo motivo deduce nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, per aver la CTR omesso di pronunciarsi in ordine al rilievo afferente l'omessa motivazione dell'atto impugnato relativamente alla determinazione delle sanzioni essendo esso motivato nel modo che segue: "le sanzioni scaturenti dai rilievi evidenziati nel presente atto sono irrogate ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17 nelle misure scaturenti dei criteri previsti dagli artt. 7 e 12 dello stesso decreto".

4. Con il quarto motivo deduce insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5. Sostiene che la CTR non ha motivato adeguatamente circa la mancanza delle obiettive condizioni di incertezza che avrebbero legittimato la disapplicazione delle sanzioni.

5. Con il quinto motivo deduce violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8 e D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2. Sostiene che la CTR ha errato nel ritenere che non sussistessero i presupposti per la disapplicazione delle sanzioni. Ciò in quanto il requisito dell'incertezza sulla portata della norma sussiste quando vi è carenza di

razionalità e coerenza sistematica nel testo normativo ed occorre, per escludere l'incertezza sulla portata della norma, che la sua formulazione letterale sia assolutamente chiara mentre, nel caso di specie, tale chiarezza non era ravvisabile poichè la norma non consentiva l'individuazione di un significato preponderante e secondo una valutazione che andava fatta di volta in volta sul piano meramente oggettivo.

6. Osserva la Corte che il primo motivo di ricorso è inammissibile. La ricorrente ha censurato sotto il profilo della violazione di legge l'interpretazione del contratto compiuta dalla CTR, la quale ha ritenuto che i pagamenti effettuati dalla committente al raggiungimento delle c.d. milestones si dovevano considerare remunerazione dei lavori fino a quel momento eseguiti ritenuti capaci di soddisfare le esigenze dell'utilizzatore finale e non semplici acconti. Mette conto considerare che la Corte di legittimità ha più volte affermato il principio secondo cui l'interpretazione del contratto e degli atti di autonomia privata costituisce un'attività riservata al giudice di merito, ed è censurabile in sede di legittimità soltanto per violazione dei criteri legali di ermeneutica contrattuale ovvero per vizi di motivazione, qualora la stessa risulti contraria a logica o incongrua, cioè tale da non consentire il controllo del procedimento logico seguito per giungere alla decisione. Ai fini della censura di violazione dei canoni ermeneutici non è, peraltro, sufficiente l'astratto riferimento alle regole legali di interpretazione, ma è necessaria la specificazione dei canoni in concreto violati, con la precisazione del modo e delle considerazioni attraverso i quali il giudice se ne è discostato. In ogni caso, per sottrarsi al sindacato di legittimità, non è necessario che quella data dal giudice sia l'unica interpretazione possibile, o la migliore in astratto, sicchè, quando di una clausola siano possibili due o più interpretazioni, non è consentito alla parte, che aveva proposto l'interpretazione disattesa dal giudice, dolersi in sede di legittimità del fatto che ne sia stata privilegiata un'altra (Cass. n. 31122 del 29/12/2017; Cass. 03/09/2010, n. 19044; Cass. 12/07/2007, n. 15604; Cass. 07/03/2007, n. 5273; Cass. 22/02/2007, n. 4178).

2. Il secondo motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza, ai sensi dell'art. 366 c.p.c.. Ciò in quanto la ricorrente si è doluta del non aver la CTR pronunciato in ordine al rilievo della contraddittorietà dell'avviso di accertamento per aver esso fatto riferimento alla norma di cui all'art. 60, comma 5, del Tuir che è norma affatto diversa da quella dell'art. 60, comma 2. Tuttavia la ricorrente non ha riprodotto nel ricorso il testo integrale dell'avviso di accertamento ma un solo passo di esso sicchè non è dato accertare se il richiamo operato nell'avviso di accertamento all'art. 60, comma 5, fosse stato effettuato al fine di illustrare una possibile ricostruzione alternativa della fattispecie. Invero, qualora l'accertamento fosse stato motivato principalmente sulla base della violazione dell'art. 60, comma 2, seconda parte, e solo in via alternativa sull'art. 60, comma 5, la CTR, la quale ha ritenuto applicabile il ridetto art. 60, comma 2, seconda parte, non sarebbe stata tenuta a motivare anche in ordine alla contestazione alternativa.

Omettendo di trascrivere il testo integrale dell'avviso di accertamento, la ricorrente non ha consentito la verifica esclusivamente in base al ricorso medesimo, dovendosi considerare che il predetto avviso non è un atto processuale, bensì amministrativo, la cui legittimità è necessariamente integrata dalla motivazione dei presupposti di fatto e dalle ragioni giuridiche poste a suo fondamento (cfr. Cass. n. 9536 del 19/04/2013; Cass. n. 8312 del 04/04/2013).

3. Il quinto motivo di ricorso va esaminato prima del terzo e del quarto in quanto avente carattere assorbente di essi.

La Corte di legittimità (cfr. Cass. n. 13076 del 24/06/2015; Cass. n. 4394 del 24/2/2014; Cass. n. 3113 del 12/2/2014; Cass. n. 24670 del 28/11/2007) è ripetutamente intervenuta a definire l'ambito di non debenza delle sanzioni enunciando i seguenti principi di diritto: per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sè ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie; l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6 che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione; l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. L'essenza del fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente: 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente. Tali fatti indice devono essere accertati, esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili. Costituisce, quindi, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione".

Nella fattispecie sussistono le obiettive condizioni di incertezza nell'applicazione dell'articolo 60 del Tuir idonee ad escludere la funzionalità della condotta. Ciò in quanto da un lato la norma in sè non è chiara poichè non consente di pervenire alla distinzione basata su dati obiettivi dei pagamenti effettuati a seguito di stati di avanzamento e di quelli effettuati al titolo di acconto, dall'altro mette conto considerare che sussisteva incertezza sia in ordine alla prassi indicata

dall'amministrazione finanziaria con circolari e note sia in ordine all'interpretazione dottrinale delle norme, di talchè le sanzioni non appaiono dovute.

4. Va, dunque, accolto il quinto motivo, assorbiti il terzo ed il quarto e vanno dichiarati inammissibili il primo ed il secondo. L'impugnata sentenza va cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, a norma dell'art. 384 c.p.c., comma 2, e il ricorso originario della contribuente va parzialmente accolto dichiarandosi non dovute le sanzioni. Le spese dell'intero giudizio si compensano in considerazione della reciproca soccombenza e della mancanza di giurisprudenza univoca in ordine al punto controverso.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quinto motivo di ricorso, dichiara assorbiti il terzo ed il quarto ed inammissibili il primo ed il secondo, cassa la sentenza d'appello e, decidendo nel merito, accoglie parzialmente il ricorso originario della contribuente dichiarando non dovute le sanzioni.

Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 8 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 12 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza