Sentenza del 17/07/2018 n. 18939 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

p.1. L'Agenzia delle Entrate notificava una cartella esattoriale alla società G., a seguito dell'omessa impugnazione dell'avviso di accertamento, per differenze inventariali positive e negative rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, con riferimento all'anno 2004.

L'ente contribuente avanzava dapprima istanza con adesione D.Lgs. n. 218 del 1997, ex art. 6 e, successivamente, nel corso del procedimento, prima di addivenire ad un accertamento condiviso, aderiva integralmente alle istanze dell'Agenzia ai sensi dell'art. 15 citato D.Lgs., provvedendo al pagamento delle imposte e delle sanzioni secondo quanto previsto dall'art. 15 citato oltre il termine di sessanta giorni;non versava, invece, l'imposta IRES, in quanto disponendo, al termine del periodo di imposta 2004,di perdite residue pari ad Euro 164.291,00 (M.U. 2004), capienti rispetto al maggior imponibile accertato in Euro 111.000, riteneva di poter riportare, nella dichiarazione dell'esercizio successivo, le perdite fiscali ridotte del quantum accertato.

La società impugnava la cartella sul rilievo di aver eseguito il versamento di quanto dovuto al fisco, a seguito del comportamento adesivo.

La C.T.P. di Milano rigettava il ricorso con sentenza che veniva impugnata dalla contribuente.

La C.T.R. di Milano confermava la pronuncia di primo grado sul presupposto del mancato perfezionamento dell'acquiescenza all'atto amministrativo, avendo la ricorrente presentato istanza di accertamento con adesione prima di accettare le valutazione dell'Ufficio, versando le somme oltre il termine di 60 giorni dalla notifica dell'accertamento e omettendo di versare l'intero importo determinato dall'Erario, avendo la contribuente compensato il maggior imponibile determinato dall'Agenzia con le perdite di esercizio dichiarate dalla società.

Nelle more del ricorso, la contribuente subiva due pignoramenti presso terzi, che si concludevano con il pagamento delle somme portate dalla cartella impugnata.

La sentenza d'appello indicata in epigrafe è impugnata dalla contribuente con ricorso per cassazione, sorretto da cinque motivi.

Resiste l'Erario con controricorso.

Il P.G. ha concluso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

p. 2. Il ricorso assume, con il primo motivo, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 15 e delle norme relative alla cd. acquiescenza, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, censurando la pronuncia impugnata per aver erroneamente interpretato l'istituto della cd. acquiescenza, in quanto, sebbene l'art. 15 preveda la riduzione delle sanzioni irrogate dall'amministrazione finanziaria "se il contribuente rinuncia alla impugnazione dell'atto impositivo e a formulare istanza di accertamento con adesione", la facoltà di promuovere la conclusione di un accordo con il Fisco implicherebbe anche il diritto di desistere dall'iniziativa.

Detta tesi troverebbe il suo fondamento, secondo la società G. s.p.a., nella circostanza che, se la ricerca di una conciliazione con l'Erario non osta al diritto di impugnare l'atto impositivo, così non si può negare al destinatario dell'atto amministrativo la facoltà di prestare acquiescenza al contenuto dell'atto medesimo, prima che il contraddittorio confluisca in una concorde valutazione della pretesa tributaria.

p.. 3 Con il secondo motivo, la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 15 cit. D.Lgs., con riferimento alla possibilità di versare la maggiore imposta determinata nell'accertamento dopo la scadenza di 60 giorni dalla sua notifica, ex art. 360 c.p.c., n. 3, motivo subordinato all'accoglimento alla tesi propugnata con la prima censura.

p.. 4 Con il terzo motivo si lamenta violazione del cit. art. 15 e delle norme relative alla cd. acquiescenza, nonchè del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 84, che prevedono la deduzione delle perdite ai fini della determinazione del reddito commerciale, e la conseguente possibilità di compensare il maggior imponibile accertato dall'ufficio con le perdite subite, non sussistendo l'obbligo di versare l'imposta relativa all'incremento della base imponibile IRES determinato dall'ufficio.

p..4 Con la quarta censura, la ricorrente lamenta la contrarietà ai principi di legittimità dell'interpretazione offerta dai giudici territoriali in ordine all'impossibilità di utilizzare le perdite nell'ipotesi di acquiescenza, riproponendo le difese svolte con il precedente mezzo in merito alla possibilità di compensare il maggiore imponibile Ires con le perdite subite.

p..6 Con l'ultimo motivo, la ricorrente lamenta insufficiente motivazione in riferimento all'assenza delle condizioni per fruire delle agevolazioni di cui all'art. 15 cit. ex art. 360 c.p.c., n. 5, sul presupposto che il decidente avrebbe omesso di esaminare le deduzioni difensive della contribuente.

p..4 I primi due motivi, che possono essere scrutinati congiuntamente, per la loro stretta connessione, sono destituiti di fondamento.

In ottica deflattiva il legislatore, per quanto rileva nel presente giudizio, consente al contribuente, che ha ricevuto un avviso di accertamento, di ottenere un più favorevole trattamento sanzionatorio e/o evitare il contenzioso attraverso tre istituti, tutti da attivare al massimo entro il termine per proporre ricorso avverso l'atto impositivo ed alternativi tra loro: la

cd. acquiescenza, di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 15; l'accertamento con adesione, di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6; la cd. definizione agevolata (o in via breve) delle sanzioni, di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 2.

Per quel che qui interessa, con l'accertamento con adesione (cd. concordato), disciplinato dal D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, viene consentito al contribuente, che ritiene possibile addivenire in contraddittorio con l'Agenzia ad un componimento bonario rispetto alla pretesa impositiva, patteggiare l'imponibile accertato dall'Ufficio e ottenere uno sconto sulle sanzioni irrogate (un quarto, ora un terzo, del minimo edittale).

p..6 L'attivazione della procedura comporta, ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, comma 3, l'automatica sospensione, per un periodo di 90 giorni a decorrere dalla data di presentazione o spedizione dell'istanza, del termine per impugnare l'atto di accertamento, in tal modo garantendosi al contribuente, che non riesca ad accordarsi con l'Ufficio, la possibilità di proporre ricorso alla competente Commissione provinciale; tanto perchè con l'istanza di accertamento con adesione il contribuente non presta affatto acquiescenza rispetto alla pretesa fiscale, sicchè gli viene consentito, in caso di mancato accordo con l'Ufficio, di contestarla successivamente, perdendo ovviamente il beneficio della riduzione delle sanzioni (Cass. 1839/2010).

p..7 Con l'istituto della cd. acquiescenza, disciplinato dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 15, viene consentita, invece, al contribuente la possibilità di prestare completa acquiescenza agli addebiti riportati nell'atto impositivo ricevuto, conseguentemente rinunciando espressamente alla facoltà di proporre ricorso dinanzi alla competente Commissione tributaria e di avvalersi della procedura di accertamento con adesione, ed ottenendo in tal modo la riduzione della sanzione ad un quarto (ora ad un terzo, ex L. n. 220 del 2010); evidente è la ratio deflattiva dell'istituto, che consente, da un lato, all'erario, di incassare in breve termine gli importi dovuti evitando contenzioso o riscossione dei detti importi tramite ruolo, e, dall'altro, al contribuente, che ritiene non sussistano valide ragioni per contrastare l'accertamento notificatogli, di versare solo in parte le sanzioni irrogategli.

p..8 Nel caso di specie è pacifico (v. anche sentenza della CTR) che, a fronte di accertamento notificatole in data 22.10.2007, la società contribuente abbia presentato, in data 13.12.2007, istanza di accertamento con adesione ex art. 6 cit., non conclusosi a seguito della proposizione della successiva istanza di aderire integralmente alle richieste contenute nell'atto impositivo ex art. 15 cit. (cd. acquiescenza).

Ebbene, alla luce della normativa citata, la contribuente ha perso, atteso la presentazione dell'istanza, la possibilità di far ricorso all'acquiescenza di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 15, espressamente condizionata proprio alla rinuncia a formulare istanza di accertamento con adesione; la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione non consente, pertanto, alla contribuente di potere beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni di cui al citato art. 15 (cfr. Cass. 12006/2015).

Del resto, pur a voler ritenere ammissibile la possibilità di usufruire dell'istituto della cd. acquiescenza, nonostante la presentazione di una pregressa istanza di accertamento con adesione - che il legislatore considera ostativa all'accesso alla prima -, l'eventuale implicita

rinuncia alla procedura attivata per prima, certamente non consente, alla stregua della successiva istanza di adesione integrale all'atto impositivo ex art. 15 cit., di versare gli importi dovuti oltre il termine di 60 giorni previsti dalle disposizioni che regolano la procedura in questione.

Pertanto, correttamente la CTR, in presenza di accertamento con adesione non andato a buon fine e di un pagamento tardivo, ha ritenuto legittima la pretesa dell'Ufficio.

p..11 La terza e la quarta censura propongono la questione secondo la quale l'istituto della cd. acquiescenza si perfeziona anche attraverso la compensazione del maggior imponibile con le maggiori perdite subite.

Ebbene, preliminarmente occorre precisare che la pronuncia impugnata non esclude, come afferma la società, la compensazione tra maggior imponibile e perdite subite, statuendo invece che la questione avrebbe dovuto essere sottoposta al vaglio del primo giudice con ricorso avverso l'accertamento divenuto oramai definitivo.

In ogni caso, le censure in esame attingono una delle due rationes decidendi che sostengono la pronuncia, la prima delle quali attinta dai primi due motivi la cui infondatezza è stata sopra accertata, tale da determinare l'inammissibilità dei mezzi in esame.

E' orientamento costante di questo giudice di legittimità, che, qualora la decisione di merito si fondi su di una pluralità di ragioni, tra loro distinte e autonome, singolarmente idonee a sorreggerla sul piano logico e giuridico, la ritenuta infondatezza delle censure mosse ad una delle "rationes decidendi" rende inammissibili, per sopravvenuto difetto di interesse, le censure relative alle altre ragioni esplicitamente fatte oggetto di doglianza, in quanto queste ultime non potrebbero comunque condurre, stante l'intervenuta definitività delle altre, alla cassazione della decisione stessa (cfr. SU n. 7931 del 2013; Cass. Cass. n. 2108 del 2012).

Non va, peraltro, trascurato che le perdite pregresse possono essere scomputate dal maggior reddito accertato esclusivamente su istanza del contribuente mediante presentazione del previsto modello e solo qualora residuino maggiori imponibili dopo l'eventuale scomputo delle perdite di periodo posto in essere dall'ufficio; tale facoltà è riconosciuta anche in sede di accertamento con adesione.

Nella fattispecie, invece, non risulta che il contribuente abbia presentato la relativa istanza nel termine indicato dalla legge, avendo decurtato le perdite nella dichiarazione successiva alla intervenuta presunta acquiescenza, nè risulta che l'imponibile superasse le perdite.

p..12 L'ultima censura che attinge la motivazione per l'omessa valutazione delle allegazioni difensive della ricorrente, risulta, oltre che genericamente formulata - non avendo la ricorrente trascritto le difese che avrebbe svolto e che non sarebbero state scrutinate dalla Commissione - anche priva del requisito della specificità: infatti, quando il motivo di impugnazione si fondi sul rilievo che le "deduzioni difensive" non sono state vagliate dai giudici di appello, per consentire alla Corte di legittimità di prendere cognizione delle doglianze ad essa sottoposte e valutarne la decisività, il ricorrente ha l'onere di indicare, al fine df evitare una statuizione di inammissibilità

per novità della censura, con quale atto e in quale sede sia stata fatta quella deduzione (Cass. n. 27568/2017; n. 24062/2017).

In conclusione, il ricorso deve essere respinto.

Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

LA CORTE - Rigetta il ricorso;

- condanna il ricorrente alle spese sostenute dall'Agenzia che liquida in Euro 5.600,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione quiinta civile, il 7 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 17 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza