Sentenza del 24/07/2018 n. 19581 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La D. B.V. in liquidazione, con sede legale in (XXXXX), ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 139/25/10, depositata il 14.12.2010 dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana.

Ha premesso che sin dalla sua costituzione ha posseduto la totalità delle partecipazioni della società lussemburghese D. s.a.r.l., la quale negli anni 1998/2001 conseguiva utili nella misura di circa 36.000.000 Euro, derivanti dalla attività economica esercitata dalla stabile organizzazione svizzera D. s.a.r.l. SB ; in data 21.12.2001 la controllata deliberava la distribuzione di utili per l'importo di Euro 30.800.000,00, riportando poi nel bilancio chiuso il 31.12.2001 dividendi pari ad Euro 27.956.000 ed un utile di esercizio di Euro 27.888.744,00. Con pvc del 24.07.2003 la GdF considerava la D. B.V. fiscalmente domiciliata in Italia, contestando l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da partecipazione conseguiti nel 2001. Con distinto pvc del 29.09.2003 la GdF considerava fiscalmente domiciliata in Italia anche la controllata società (XXXXX), parimenti contestando l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi.

In data 13.06.2003 la D. s.a.r.l. lussemburghese presentava istanza di condono per la regolarizzazione dei redditi conseguiti all'estero e per la regolarizzazione delle scritture contabili L. n. 289 del 2002, ex art. 8, comma 5 ed art. 14 provvedendo tempestivamente al versamento dell'imposta sostitutiva.

In data 20.04.2004 anche la ricorrente presentava istanza di condono per la regolarizzazione delle scritture contabili, e poichè per l'adesione al condono il software della Agenzia delle Entrate richiedeva obbligatoriamente la previa presentazione della dichiarazione relativa alla sanatoria dei redditi conseguiti all'estero, era costretta a presentare anche l'istanza, ex art. 8, comma 5 cit. Al solo fine di regolarizzare le proprie scritture contabili indicava pertanto nel rigo A121 della dichiarazione integrativa l'importo dei redditi (27.888.744,00) e l'importo dell'imposta sostitutiva (Euro 1.673.325,00). Tale dichiarazione integrativa era preceduta e seguita da memorie depositate presso l'Ufficio di Lucca, in cui evidenziava che la compilazione relativa ai redditi ed all'imposta sostitutiva era solo strumentale alla regolarizzazione delle scritture contabili.

In data 10.03.2008 l'agente della riscossione per la Provincia di Lucca notificava alla ricorrente una cartella di pagamento dell'imposta sostitutiva relativa alla dichiarazione integrativa da lei presentata, per l'importo di Euro 2.439.358,80, comprensiva di interessi e sanzioni.

La ricorrente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, sollevando varie eccezioni e lamentando la violazione del divieto di doppia imposizione, nei confronti della società controllante e nei confronti della società controllata, pur essendo identica l'imposta, identico il presupposto ed irrilevante l'elemento soggettivo. All'esito del giudizio il giudice di primo grado, con sentenza del 30.11.2009, accoglieva il ricorso.

L'Agenzia adiva la Commissione Tributaria Regionale della Toscana, che con la sentenza ora impugnata accoglieva l'appello.

Dopo il deposito della sentenza del giudice regionale la società riferisce di aver avuto conoscenza dell'intervenuto sgravio da parte dell'Ufficio degli importi iscritti a ruolo ed oggetto di causa.

La D. B.V., censura la sentenza con sette motivi.

con il primo per violazione e falsa applicazione dell'art. 100 c.p.c. o del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 46 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per non aver dichiarato estinto il giudizio, per l'ipotesi che l'annullamento in autotutela sia intervenuto dopo l'appello, o per non aver dichiarato l'inammissibilità dell'appello, per l'ipotesi che questo sia successivo all'annullamento in autotutela;

con il secondo motivo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67 e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 163, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente escluso la violazione del divieto di doppia imposizione; con il terzo motivo per violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 8, commi 5 e 8, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente negato l'estensione dell'efficacia della domanda di condono presentata dalla società controllata alla società controllante;

con il quarto motivo per insufficiente motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per non aver tenuto conto delle memorie per chiarimenti presentate all'Ufficio di Lucca a giustificazione dello scopo della presentazione della dichiarazione integrativa;

con il quinto motivo per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, comma 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente applicato al caso di specie la disposizione che prevede l'assimilazione dei dati risultanti dalla liquidazione della dichiarazione presentata dal contribuente ai dati dichiarati dal medesimo contribuente;

con il sesto motivo per violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver proceduto alla preventiva notifica di un avviso bonario pur in presenza di incertezze interpretative su aspetti rilevanti della dichiarazione;

con il settimo motivo per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia sulla iscrizione a ruolo della sanzione, nonostante le obiettive incertezze su portata e ambito applicativo delle norme applicate.

Ha chiesto dunque la cassazione della sentenza.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate, che ha sostenuto l'inammissibilità del primo motivo, comunque evidenziando che lo sgravio della cartella è avvenuto non in autotutela ma solo per dare esecuzione alla sentenza di primo grado, che accoglieva il ricorso, senza con questo rinunciare al diritto e all'appello per la riforma della medesima sentenza, ed ha insistito sulla correttezza del suo operato e sulla infondatezza degli altri motivi di ricorso, di cui ha chiesto il rigetto.

L'Agente per la riscossione, Equitalia SRT, non si è costituita.

All'udienza pubblica del 27 aprile, dopo la discussione, il P.G. e le parti hanno concluso e la causa è stata riservata per la decisione.

Motivi della decisione

Il primo motivo di ricorso è inammissibile per difetto di autosufficienza. La ricorrente afferma di aver appreso dello sgravio della cartella, senza specificare altro, sul quando ciò sia avvenuto, sulle ragioni dello sgravio. Non è stato menzionato e riprodotto alcun provvedimento in tal senso. D'altronde l'Agenzia ha negato la circostanza che se sgravio vi è stato questo sia avvenuto in autotutela e non invece in esecuzione della sentenza di primo grado, che accoglieva il ricorso della contribuente. Ne discende che in assenza di ogni elemento di riscontro, che peraltro avrebbe dovuto avere cura ed interesse la Stessa società a produrre, il motivo è inammissibile.

Esaminando il secondo, terzo e quarto motivo, che possono essere trattati unitariamente perchè, sotto diversi aspetti, sono tutti rivolti ad evidenziare i vizi da cui è affetta la pronuncia impugnata per aver ritenuto comunque la società obbligata verso l'erario al pagamento degli importi indicati nella dichiarazione integrativa, la contribuente censura il non aver identificato nella fattispecie impositiva una ipotesi di violazione del divieto di doppia imposizione, per aver negato l'estensione alla società controllante della efficacia della domanda di condono presentata dalla società controllata, per non aver sufficientemente esaminato la documentazione che a detta della contribuente spiegava all'Ufficio impositore lo scopo effettivo della presentazione della dichiarazione integrativa.

Esaminando allora la sentenza, questa, dopo aver riportato le posizioni difensive delle parti, ed in particolare dopo aver sintetizzato le ragioni della contribuente secondo cui la partecipazione integrale nel capitale della lussemburghese D. s.a.r.l. costituiva manifestazione del "possesso effettivo" del reddito della società controllata, sicchè l'adesione da parte di quest'ultima al condono escludeva ogni pretesa a carico della controllante sullo stesso reddito, altrimenti incorrendosi in ipotesi di doppia imposizione - e le ragioni della Amministrazione - secondo cui non si stava procedendo al recupero del reddito 2001 ma solo delle eccedenze non versate emergenti dalla dichiarazione integrativa presentata dalla stessa società in esecuzione e per gli effetti previsti della L. n. 289 del 2002, artt. 8 e 14 -, così statuisce: "Orbene, valutati i ridetti presupposti ed in via assorbente affermato come A) non possa discutersi di doppia imposizione qui non versandosi in ipotesi di "possesso effettivo" del reddito da parte di D. B.V. proprio perchè in presenza di resa e non contestabile (e non contestata) sua dichiarazione integrativa per Euro

1.673.325,00 e B) non essendo contestato, o diversamente comprovato ad onere di parte contribuente.....che il pagamento per Euro 6.000,00 fosse MIRATAMENTE intervenuto ai sensi del comma 7 (che recita: "...gli EFFETTI...operano a condizione che, ricorrendo le ipotesi di cui all'art. 14, comma 4, si provveda alla regolarizzazione contabile delle attività detenute all'estero secondo le modalità previste"), è agevole osservare e dare conclusivamente atto del legittimo comportamento erariale. Infatti, in applicazione dei ridetti principi regolanti la fattispecie, la Amministrazione doveva, e non altro, recuperare a tassazione, mediante ruolo....le differenze (oltre interessi maturati e sanzioni), non essendo ex lege diversamente consentito se non intervenire, proprio in ragione del richiesto condono, sugli aspetti tributariamente inadempienti correlati alla dichiarazione integrativa in questione e quale resa, funzionalmente agli scopi di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 8 comma 7 e art. 14.".

Il giudice regionale dunque sostiene le ragioni dell'erario affermando, in sintesi, che il debito tributario esulava dalla verifica del rapporto tra società lussemburghese controllata e società olandese controllante ai fini del riconoscimento del "possesso effettivo" del reddito, e trovava invece causa nella presentazione della dichiarazione integrativa, nel versamento di Euro 6.000,00, eseguito in riferimento al promosso procedimento di condono per il conseguimento degli effetti a questo riconducibili, ed al consequenziale obbligo della Amministrazione di intervenire per richiedere il pagamento di quanto dichiarato e non versato, non potendo avere altra condotta l'ufficio a fronte del richiesto condono. In altre parole, quando il contribuente ha aderito al condono al fine di conseguirne gli effetti, compreso quello della regolarizzazione delle scritture contabili, ed ha eseguito il primo pagamento, l'Amministrazione era tenuta ad assicurare il completamento di tale procedimento cui volontariamente la società aveva aderito, "non essendo ex lege diversamente consentito se non intervenire".

La motivazione è coerente con i principi enunciati dalla giurisprudenza in materia di adesione alle forme di definizione agevolata degli obblighi fiscali.

In particolare è stato reiteratamente affermato, con riferimento alle varie leggi disciplinanti la definizione agevolata di rapporti tributari, che la dichiarazione integrativa presentata dal contribuente è irrevocabile, non costituendo una dichiarazione di scienza, come tale modificabile, ma un atto volontario, che il contribuente non può contestare se non per errore materiale, che deve essere manifesto e riconoscibile e consistere nella discordanza, immediatamente rilevabile nel testo, tra l'intendimento dell'autore e la sua materiale esteriorizzazione (Cass., sent. n. 20790 del 2016, a proposito della disciplina regolata dalla L. n. 289 del 2002).

Essa costituisce un atto vincolante, che quando previsto al fine della definizione delle pendenze, resta indifferente alla circostanza che per uno specifico periodo d'imposta il contribuente abbia o meno conseguito un reddito. Non è infatti rilevante, in tema di condono fiscale, ad esempio con riferimento alla disciplina dettata dalla L. n. 413 del 1991 - che prevedeva come la dichiarazione integrativa per definizione automatica dovesse contenere a pena di nullità la richiesta di definizione per tutte le imposte e per tutti i periodi d'imposta in relazione ai quali non erano scaduti i termini per l'accertamento di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 - quale possa essere stato il concreto comportamento del contribuente (e quindi anche delle sue

dichiarazioni, dovute o meno che fossero), quanto invece il parametro del tutto oggettivo, rappresentato dall'arco dei periodi d'imposta in relazione ai quali non si fossero esauriti i poteri di accertamento dell'amministrazione costituenti il periodo di riferimento per valutare la completezza e la legittimità della dichiarazione integrativa. Ne conseguiva pertanto che per la definizione automatica dei periodi d'imposta per i quali non era stata presentata la dichiarazione dei redditi dovesse in ogni caso essere versata quella determinata somma prevista dalla legge per ciascuno dei periodi stessi (Cass., ord. n. 17919 del 2014; 3301/2014; 1153/2008).

L'irrevocabilità della dichiarazione è affermata anche con riferimento alla disciplina sul condono prevista dal D.L. n. 429 del 1982, convertito con modificazioni dalla L. n. 516 del 1982, tanto da sostenere che la dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 16 della predetta normativa, nella parte in cui consentiva la notifica di accertamenti in rettifica o d'ufficio sino alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, anzichè fino all'entrata in vigore del D.L., non determina automaticamente l'invalidità degli avvisi di accertamento notificati dopo la predetta data, nè quella dell'iscrizione a ruolo e delle cartelle esattoriali formate e notificate sulla base della dichiarazione integrativa (cd. condono automatico o tombale) presentata dal contribuente in riferimento all'imponibile accertato dall'Ufficio, stante l'irrevocabilità della dichiarazione stessa (Cass., ord. n. 3172 del 2018; 1273/2014; 9955/2008).

Dunque il recupero dell'importo dichiarato nella dichiarazione integrativa si riconduce propriamente agli effetti di tale dichiarazione, che la società D. ebbe a depositare, e nessun rilievo può attribuirsi ai chiarimenti che la contribuente sostiene di aver trasmesso prima e dopo all'Ufficio competente per spiegare la concreta finalità della adesione alla regolarizzazione dei redditi all'estero, prevista dalla L. 289 cit., art. 8, comma 5. A parte che tali memorie non accompagnano affatto la dichiarazione integrativa, per essere rispettivamente anteriori di otto mesi l'una (con contenuto ben diverso dai predetti chiarimenti) e successiva di un mese l'altra rispetto all'inoltro telematico della dichiarazione, e pertanto del tutto slegate dalla stessa, la contribuente provvide al versamento dell'importo di Euro 6.000,00, quale prima quota dell'imposta sostitutiva liquidata secondo la percentuale prevista dalla normativa (6%).

Coerentemente dunque con la disciplina e con i principi somministrati dalla giurisprudenza di legittimità la Commissione Regionale ha riconosciuto le ragioni erariali e gli obblighi tributari della D. in considerazione della presentazione della dichiarazione integrativa e del versamento della somma di Euro 6.000,00, escludendo ogni rilevanza nella vicenda de quo alla denunciata violazione del divieto di doppia imposizione così come negando rilevanza alla pretesa estensione degli effetti del condono presentato dalla società controllata alla controllante.

D'altronde, costituisce un dato neppure contestato dalla ricorrente che le due società non si identificassero, escludendosi pertanto ogni ipotesi di interposizione fittizia tra di esse, così come altrettanto incontestato è che alla identità serbata da entrambe le società conseguisse la possibilità di essere sottoposte ad accertamento se non avesse, ciascuna, aderito alla disciplina premiale del condono. Ed è altrettanto incontestabile che vi fosse una specifico e autonomo interesse della società olandese controllante a regolarizzare le proprie scritture contabili. Per far questo occorreva accedere alla disciplina nella sua interezza, atteso che la suddetta regolarizzazione era funzionalmente e temporalmente legata all'istanza di condono, nonchè

subordinata alla compilazione del prospetto descrivente le specifiche variazioni dei valori contabili che si intendeva apportare, così garantendo il controllo del nesso funzionale tra modificazioni contabili e dichiarazione integrativa e della congruità del versamento dell'imposta sostitutiva, pari al 6% del valore della rettifica apportata (Cass., sent. n. 18237 del 2016).

Deve in conclusione ritenersi che i motivi esaminati sono infondati.

Infondato è il quinto motivo, con il quale si lamenta l'errore di diritto nella applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, comma 4, per aver erroneamente applicato al caso di specie la disposizione che prevede l'assimilazione dei dati risultanti dalla liquidazione della dichiarazione presentata dal contribuente ai dati dichiarati dal medesimo contribuente.

La sentenza in merito sostiene che "...va anche....affermato il principio per il quale la dichiarazione integrativa presentata L. n. 289 del 2002, ex art. 8 mentre preclude attività accertative da parte della Amministrazione, lascia salvi, pur nei limiti di cui ai commi 6 e 7, gli effetti della liquidazione resa D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36, commi bis e ter e tanto solo considerando come la stessa dichiarazione integrativa adottata dal contribuente sia, ratione legis, atto perfettamente attuativo e coerente della...legge tributaria e che ex sè produce un effetto liquidativo...".

Sul punto è sufficiente ribadire quanto già affermato dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui in materia di condono fiscale, la dichiarazione integrativa degli imponibili per gli anni pregressi, prevista dalla L. n. 289 del 2002, art. 8 preclude l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, ma non la liquidazione delle imposte nè l'attività di "controllo formale", in quanto il legislatore - con scelta discrezionale non irragionevole poichè l'attività di cui all'art. 36 ter, pur non strettamente liquidatoria come quella di cui all'art. 36 bis, si esaurisce nell'esame testuale dei dati della dichiarazione raffrontati con documentazione (anche) esterna a questa, senza profili di tipo valutativo o interpretativo - ha costantemente fatto salvi il D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36 bis e ter, distinguendoli dall'accertamento vero e proprio e accomunandoli nello stesso regime (cfr. Cass., sent. n. 17631 del 2014; 1264 del 2017; 17239 del 2017; con riferimento alla legge sul condono n. 413 del 1991, cfr. sent. n. 1113 del 2013, motivata sul principio secondo cui la dichiarazione tributaria è atto direttamente attuativo della legge tributaria, e produce di per sè un effetto di liquidazione dell'imposta, rispetto al quale l'eventuale ulteriore liquidazione dell'ufficio, a seguito dell'esercizio del potere di accertamento formale automatizzato D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36-bis, non innova se non per la correzione degli errori materiali e di calcolo, tanto è vero che il quarto comma dello stesso articolo adotta il principio dell'imputazione diretta della liquidazione al dichiarante). A fronte di questi principi, ribadire ancora una volta che la finalità per la quale la dichiarazione integrativa era stata presentata era stata solo quella di consentire l'accesso alla regolarizzazione delle scritture contabili è privo di rilievo e del tutto infondato per quanto già chiarito in motivazione sulla natura e sugli effetti delle dichiarazioni integrative in tema dì condono.

Con il sesto motivo la società denuncia la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5 perchè nonostante le incertezze normative l'Ufficio non aveva provveduto a notificare un avviso bonario al contribuente. La censura è infondata quando non inammissibile. La sentenza infatti ha ritenuto che nel caso di specie non ci si trovasse dinanzi a una fattispecie implicante

incertezze normative, tenendo conto della dichiarazione integrativa resa L. n. 289 cit., ex art. 8 ed esulando l'ipotesi da quelle prospettate dalla contribuente. Si tratta di una valutazione di fatto, più correttamente collocabile nel vizio motivazionale che non in quello di diritto, perchè il giudice regionale non ha errato nel configurare quando debba farsi ricorso al preventivo avviso bonario, ma nel caso concreto ne ha ritenuto in fatto insussistenti i presupposti. A fronte di questa valutazione concreta è inibito al giudice di legittimità rivalutare nel merito la questione. In ogni caso, anche sul piano dell'errore di diritto, l'esame della vicenda, per quanto già chiarito, esclude la sussistenza di una ipotesi nella quale l'Amministrazione avrebbe dovuto procedere all'avviso bonario, attesa l'insussistenza di incertezze normative.

Con il settimo e ultimo motivo la D. lamenta l'omessa pronuncia sulla domanda di annullamento dell'iscrizione a ruolo della sanzione tributaria, invocando la causa di non punibilità D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 6, comma 2, per le obiettive condizioni di incertezza della disciplina applicabile. Anche questo motivo è infondato. Sebbene infatti non vi sia una espressa pronuncia sul punto, la sentenza impugnata aveva già espressamente ritenuto non tenuta l'Amministrazione a notificare l'avviso bonario perchè non riconosceva incertezze sulla portata e ambito applicativo della normativa. Se ne può dunque trarre la conclusione che non ci si trovi dinanzi ad una omessa pronuncia, ma dinanzi ad una implicita motivazione di rigetto.

In conclusione il ricorso va rigettato e all'esito del giudizio segue la soccombenza della ricorrente nelle spese processuali, che si liquidano nella misura indicata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la D. B.V. alla rifusione in favore dell'Agenzia delle spese di causa, che si liquidano nella misura di Euro 16.000,00 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 27 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 24 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza