Sentenza del 27/09/2018 n. 23269 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. In relazione al ricorso R.G. n. 16582/11, con sentenza n. 33/16/2010, depositata in data 29 aprile 2010, non notificata, la Commissione tributaria regionale del Veneto dichiarava, in parte inammissibile, per difetto di specificità dei motivi di impugnazione, e per il resto rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti di P. di S. T. & C. s.n.c., in persona del legale rappresentante pro tempore, nonché di Equitalia Nomos s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso la sentenza n. 113/07/2007 della Commissione tributaria provinciale di Treviso, che aveva - previa riunione - accolto i ricorsi presentati dalla società contribuente avverso le cartelle di pagamento n. XXXXXX e n. XXXXX emesse nei confronti di quest'ultima, a seguito di controllo automatizzato, ex artt. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis d.P.R. n. 633 del 1972, delle dichiarazioni fiscali relative agli anni 2002-2003, per disconoscimento dei crediti Iva che si Corte di Cassazione - copia non ufficiale assumevano maturati nel 2001 e nel 2002 - in relazione ai quali erano state omesse le relative dichiarazioni - e che erano stati riportati nelle annualità successive nonché per omessi versamenti Irap per le medesime annualità. In punto di diritto, quanto ai vantati crediti d'imposta, non essendo stati gli omessi versamenti Irap oggetto di contestazione, la CTR, nel condividere la motivazione della CTP - secondo la quale l'omessa presentazione delle dichiarazioni 2001 e 2002 non era imputabile alla P. di S. T. & C. s.n.c. per averne quest'ultima affidato la trasmissione, per via telematica, ad apposito professionista - ha precisato che la società contribuente aveva prodotto, sin dal primo grado, documentazione, peraltro non contestata dall'Ufficio, atta a comprovare l'esistenza dei detti crediti.

2. Avverso tale sentenza, l'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi, cui resistono, con controricorso, P. di S. T. & C. s.n.c., in persona del socio amministratore e legale rappresentante Silvano T. nonché Silvano T. , in proprio.

3. In pendenza del giudizio, con riferimento ad entrambe le cartelle di pagamento per gli anni 2003 e 2002, la P. di S. T. & C. s.n.c. ha proposto separate istanze di definizione della lite, ai sensi del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv. con modif. dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, alle quali l'Agenzia delle entrate ha opposto rispettivi dinieghi in data 14/9/2012, notificati per compiuta giacenza il 19/9/2012, motivati dal fatto che le cartelle di pagamento inerenti il mancato riconoscimento dei crediti di imposta, provenienti dai precedenti periodi d'imposta per i quali la dichiarazione risultava omessa, e gli omessi versamenti Irap, non costituivano "atti impositivi" ma atti di mera

riscossione e quindi non condonabili. Avverso tali provvedimenti di diniego, per quanto concerne i crediti d'imposta utilizzati in compensazione, la contribuente ha proposto Corte di Cassazione - copia non ufficiale separati ricorsi dinanzi a questa Corte (R.G. n. 27838/12 e R.G. n. 27840/12).

In tali procedimenti l'Agenzia delle entrate ha depositato "atto di costituzione".

In relazione al ricorso R.G. n. 16582/11, P. di S. T. & C. s.n.c., nonché Silvano T. , in proprio, e, in relazione ai ricorsi R.G. n. 27838/12 e R.G. n. 27840/12, P. di S. T. & C. s.n.c., hanno depositato memorie illustrative riportandosi alle conclusioni di cui in atti.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Vanno preliminarmente riuniti al ricorso R.G. n. 16582/2011 i ricorsi R.G. n. 27838/2012 e R.G. n. 27840/2012, ai sensi dell'art. 274 c.p.c., stante l'evidente connessione soggettiva ed oggettiva, essendo l'impugnativa dei dinieghi di condono, oggetto dei più recenti procedimenti, correlata alla lite fiscale oggetto del primo giudizio da uno stretto rapporto di pregiudizialità potendo derivarne l'estinzione di quello più antico.

2. In relazione al ricorso iscritto al n. R.G. n. 16582/11, con il primo motivo, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, per avere erroneamente la CTR dichiarato l'inammissibilità - per difetto di specificità dei motivi di impugnazione - dell'appello dell'Ufficio relativamente alle voci di addebito contenute nella cartella del 2003 intitolate "Recupero credito indebitamente compensato- Imposta sostitutiva sulla rivalutazione dei beni iscritti in bilancio".

Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. per non avere la CTR argomentato alcunché in ordine all'eccezione dell'Ufficio di difetto di legittimazione passiva quanto ai Corte di Cassazione - copia non ufficiale motivi del ricorso introduttivo attinenti ai vizi propri della cartella, essendo tali eventuali irregolarità imputabili all'attività amministrativa del concessionario.

Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, in combinato disposto con l'art. 55 del d.P.R. n. 633 del 1972, per avere la CTR, nel confermare la decisione della CTP, ritenuto illegittimo il ricorso alla procedura di controllo automatizzato ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, in assenza della dichiarazione fiscale concernente l'esercizio in cui il credito d'imposta si assumeva maturato.

3. Nei ricorsi R.G. n. 27838/2012 e R.G. n. 27840/2012, in cui viene in rilievo l'impugnativa dei provvedimenti di diniego della definizione di liti pendenti concernenti la iscrizione a ruolo per il recupero dei crediti indebitamente compensati, la P. di S. T. & C. s.n.c. lamenta la violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 16, dovendo ritenersi sussistente il requisito della "lite pendente", effettiva e non meramente apparente, in quanto le relative cartelle di pagamento impugnate concretavano "atti impositivi" e non già di mera liquidazione.

4. Sempre preliminarmente, devono essere esaminate, per ragioni di priorità logica, le questioni correlate alla richiesta della società contribuente di definizione agevolata della lite, ai sensi del D.L. n. 98 del 2011, art. 39, comma 12, come convertito, ed alla impugnazione dei relativi dinieghi di condono con i quali l'Agenzia ha sostenuto la non definibilità della controversia pendente in quanto esclusa dall'ambito di applicazione dell'art. 39, comma 12, cit., avendo ad oggetto "atti di mera riscossione" concernenti il disconoscimento di crediti Iva maturati negli anni 2001-2002 - in relazione ai quali erano state omesse le relative dichiarazioni - e riportati nelle annualità Corte di Cassazione - copia non ufficiale successive nonché omessi versamenti Irap per le medesime annualità, accertati a seguito di liquidazione effettuata con procedura automatizzata, ai sensi degli artt. 36bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

Nella specie, come si legge nel ricorso e nell'impugnata sentenza, la lite instaurata concerne due cartelle esattoriali, emesse a seguito di controllo automatizzato ed inerenti il disconoscimento dei crediti Iva che si assumevano maturati nel 2001 e nel 2002 - in relazione ai quali periodi d'imposta le relative dichiarazioni erano state omesse - e che erano stati riportati nelle annualità successive nonché omessi versamenti Irap per le medesime annualità.

Il D.L. n. 98 del 2011, art. 39, comma 12 così recita: "12. Al fine di ridurre il numero delle pendenze giudiziarie e quindi concentrare gli impegni amministrativi e le risorse sulla proficua e spedita gestione del procedimento di cui al comma 9 le liti fiscali di valore non superiore a 20.000 Euro in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti alla data del 31 dicembre 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme determinate ai sensi della L. 21 dicembre 2002, n. 289, art. 16. A tale fine, si applicano le disposizioni di cui al citato art. 16, con le seguenti specificazioni : a) le somme dovute ai sensi del presente comma sono versate entro il 31 marzo 2012 in unica soluzione; b) la domanda di definizione è presentata entro il 31 marzo 2012; c) le liti fiscali che possono essere definite ai sensi del presente comma sono sospese fino al 30 giugno 2012. (...)".

Occorrendo, dunque, fare riferimento all'ambito della procedura di definizione della lite fiscale pendente di cui all'art. 16 legge 27 dicembre 2002, n. 289, deve osservarsi che, in base al comma 3, Corte di Cassazione - copia non ufficiale lett. a, di tale disposizione «per lite pendente» si intende «quella in cui è parte l'Amministrazione Finanziaria dello Stato avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione».

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 48 del 2011 ha ritenuto che non sono definibili l'avviso di liquidazione ed il ruolo in considerazione della natura di tali atti non riconducibili nella categoria degli atti impositivi in quanto finalizzati alla riscossione dei tributi e degli accessori (paragrafo 4.2."In linea generale, non sono definibili le liti fiscali aventi ad oggetto i ruoli emessi per imposte e ritenute indicate dai contribuenti e dai sostituti di imposta nelle dichiarazioni presentate, ma non versate. I controlli su tali versamenti sono disciplinati espressamente dalla lettera f) del comma 2 dell'art. 36 bis del DPR 29.9.1973 n. 600. Al recupero delle imposte non versate non si provvede, infatti, mediante atto impositivo che presupponga la rettifica della

dichiarazione, ma con atto di mera riscossione, ricognitivo di quanto indicato dal contribuente o dal sostituto nella dichiarazione"). Pertanto, per l'Agenzia delle Entrate rientrano nella categoria degli atti definibili quelli che assolvono anche alla funzione di atto di accertamento, oltre che di riscossione.

Tuttavia orientamento condivisibile di questa Corte è fermo nel ritenere che, in caso di cartella di pagamento emessa ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, l'atto non rappresenta la mera richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento, autonomamente impugnabili e non impugnati, ma riveste anche natura di atto impositivo, trattandosi del primo ed unico atto con cui la pretesa fiscale è stata esercitata nei confronti del dichiarante, con conseguente sua impugnabilità, D.P.R. n. 546 del 1992, ex art. 19, anche per contestare il merito della pretesa impositiva (Cass. n. 1263 del 2014). Questa giurisprudenza non dubita che l'impugnazione della cartella di pagamento, con cui l'Amministrazione liquida le imposte calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente, dia origine ad una controversia definibile in forma agevolata, ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16, in quanto detta cartella, essendo l'unico atto portato a conoscenza del contribuente con cui si rende nota la pretesa fiscale e non essendo preceduta da avviso di accertamento, è impugnabile non solo per vizi propri della stessa, ma anche per questioni che attengono direttamente al merito della pretesa fiscale ed ha, quindi, natura di atto impositivo (Cass. n. 31055 del 2017; n. 28611 del 2017; Cass. n. 1296 del 2016; n. 1295 del 2016; n. 26997 del 2014; n. 22672 del 2014). Si è affermato che, pertanto, è di per sè irrilevante la circostanza che la cartella contenga la liquidazione di imposte dichiarate e non versate, una volta che, da un lato, si tratta del primo atto con cui l'Amministrazione ha esercitato la propria pretesa nei confronti della contribuente, e, dall'altro, quest'ultima ha instaurato una controversia effettiva, facendo valere, nell'impugnare la cartella il proprio diritto alla emendabilità, in sede contenziosa, della dichiarazione (Cass. n. 22672 del 2014).

Ciò premesso, la motivazione dei provvedimenti di diniego opposti dall'Amministrazione finanziaria al condono successivamente richiesto in corso di causa dalla contribuente ai sensi del d.l. n. 98 del 2011, art. 39, comma 12, in relazione al medesimo rapporto tributario, deve ritenersi non conforme a diritto.

Ha pertanto errato l'Agenzia delle Entrate nell'escludere, nella specie, la pendenza di una lite effettiva, come tale suscettibile di definizione agevolata, ai sensi del condono di cui al D.L. n. 98 del 2011, art. 39, comma 12. Per tutto quanto sopra esposto, riuniti i ricorsi, i ricorsi R.G. n. 27838/2012 e R.G. n. 27840/2012 vanno accolti, con annullamento dei provvedimenti di diniego di definizione agevolata della lite, e, per l'effetto, il ricorso R.G. 16582/201 va dichiarato inammissibile per sopravvenuta carenza di interesse.

6. Le spese processuali dell'intero processo, atteso l'esito, vanno integralmente compensate tra le parti.

P.Q.M.

la Cort**e** riunisce al ricorso R.G. n. 16582/2011 i ricorsi R.G. n. 27838/2012 e R.G. n. 27840/2012; accoglie i ricorsi R.G. n. 27838/2012 e R.G. n. 27840/2012, con annullamento dei provvedimenti di

diniego di definizione agevolata della lite; dichiara inammissibile il ricorso R.G. 16582/2011 per sopravvenuta carenza di interesse; compensa integralmente tra le parti le spese processuali dell'intero processo.

Così deciso il 22 maggio 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza