Sentenza del 14/11/2018 n. 29303 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La società In s.r.l., in data 1-4-2004, presentava, ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 8, dichiarazione per integrazione degli imponibili per gli anni 1997 (solo imposte dirette) e 1998 (imposte dirette ed iva).

In data 17-5-2004 la società presentava dichiarazione di adesione alla definizione automatica ai sensi della stessa legge, art. 9, relativamente agli anni dal 1997 al 2002, ricomprendendovi anche gli anni 1997 e 1998, esponendo imposte sostitutive complessive pari ad Euro 81.547,00, ma effettuando versamenti per la minore somma di Euro 58.079,18, omettendo di versare la differenza di Euro 23.467,82, relativa proprio agli anni 1997 e 1998, in quanto tale ultimo importo non era dovuto perchè gli anni 1997 e 1998 attenevano alla domanda di adesione ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 8.

2. La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso proposto dalla società avverso la cartella di pagamento emessa dal Concessionario per la riscossione, contenente anche le sanzioni e l'aggio, trattandosi di atto volontario frutto di libera scelta del contribuente.

3. La Commissione Tributaria Regionale accoglieva l'appello della società, in quanto la società aveva già pagato l'imposta integrativa di cui alla domanda di adesione della L. n. 289 del 2002, ex art. 8, per gli anni 1997 e 1998, avendo decurtato l'importo complessivo delle somme già pagate, anche in relazione al D.L. n. 143 del 2003, art. 1, comma 2 quinquies. Venivano meno, così, anche sanzioni ed aggi esattoriali.

4. Avverso tale sentenza proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate.

5. Resisteva con controricorso la società, proponendo anche ricorso incidentale e depositando memoria scritta.

6. Restava intimata Equitalia Centro s.p.a.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle Entrate deduce "violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 8 e 9, D.L. n. 143 del 2003, art. 1, art. 14 preleggi e art. 53 Cost., in relazione all'art. 260 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto la Commissione Regionale ha erroneamente applicato, nell'accogliere l'appello della società, dal D.L. n. 143 del 2003, art. 1,

comma 2, contemplante una deroga alla irretrattabilità della dichiarazione di condono, e concernente, invece, solo l'iva e non le imposte dirette.

1.1.Tale motivo è fondato.

Invero, dal tenore letterale del D.L. n. 143 del 2003, art. 1, comma 2 quinquies, emerge evidente l'applicabilità della disciplina normativa speciale solo all'iva, e non alle imposte dirette ("I contribuenti che entro il 30 giugno 2003 hanno presentato la dichiarazione integrativa di cui alla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 8, e successive modificazioni, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, possono optare per la definizione automatica prevista dalla stessa L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 2, lett. b, avvalendosi delle disposizioni introdotte dal presente art., comma 2 ter, lett. a, a condizione che la somma dovuta per l'effetto della nuova opzione risulti non inferiore a quella risultante dalla dichiarazione integrativa già presentata").

Pertanto, per l'Iva il legislatore ha concesso la retrattabilità della dichiarazione di condono, consentendo il passaggio dalla adesione alla "integrazione degli imponibili per gli anni pregressi" di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 8, alla "definizione automatica per gli anni pregressi" di cui della stessa L., art. 9.

Tale interpretazione della norma non può non essere restrittiva, trattandosi di norma di agevolazione tributaria. Infatti, le disposizioni in tema di condono fiscale, essendo derogatorie rispetto a quelle ordinarie, integrano sistemi compiuti di natura eccezionale, insuscettibili di applicazione analogica; a propria volta, anche ciascuna delle ipotesi agevolative previste dalla L. n. 289 del 2002, ha una propria specifica disciplina, di stretta interpretazione, insuscettibile di essere integrata in via ermeneutica sia dalle norme generali dell'ordinamento tributario sia da quelle dettate per altre forme di definizione agevolata, ancorchè contemplate dalla medesima legge (Cass. Civ., 6 luglio 2018, n. 17796).

Tale interpretazione è stata confermata anche dalla Agenzia delle Entrate con circolare n. 51/E del 25-9-2003, paragrafo 4.2. ("Inoltre, del medesimo art. 1, comma 2 quinquies, in deroga al principio della non ritrattabilità della dichiarazione di condono, consente ai soggetti che hanno presentato entro il 30 giugno 2003 una dichiarazione integrativa della citata L. 289, ex art. 8, ai fini iva, di convertire l'originaria sanatoria in una definizione automatica (condono tombale) per lo stesso settore impositivo, a condizione che il costo della nuova opzione non sia inferiore a quello risultante dalla dichiarazione integrativa già presentata").

In tal caso deve tenersi conto delle somme già eventualmente versate per l'adesione alla "integrazione degli imponibili" di cui all'art. 8.

In caso di imposte dirette, invece, non è prevista alcuna eccezione al principio di irretrattabilità della dichiarazione di condono.

Va precisato, quindi, da un lato, che del D.L. n. 143 del 2003, art. 1, comma 2 quinquies, attiene alle dichiarazioni integrative presentate ai sensi dalla L. n. 289 del 2002, art. 8, "entro il 30/6/2003", mentre la società ha presentato tale dichiarazione solo l'1/4/2004, e dall'altro, che per le imposte dirette non è previsto alcuno scomputo delle somme già versate, come chiarito

anche dalla Circolare 7/E del 18-2-2004 diramata dalla Agenzia delle Entrate (art. 3.1.1."...poichè le scelte operate in materia di sanatorie fiscali sono irretrattabili, gli importi già corrisposti non possono essere scomputati dalle somme dovute per le nuove opzioni, nè possono costituire oggetto di rimborso. Quanto sopra premesso, non è preclusa, ad esempio, la definizione automatica ai fini delle imposte sui redditi (della L. n. 289, ex art. 9) qualora sia stata già perfezionata la procedura di integrazione degli imponibili per gli anni pregressi (della L. 289, ex art. 8) per le medesime imposte ed annualità. In tale ipotesi, le somme dovute per effetto della definizione automatica di cui all'art. 9 sono calcolate sulla base delle dichiarazioni originariamente presentate, senza tenere conto dell'integrazione ex art. 8, e gli importi versati non possono essere scomputati da quelli dovuti in base alla definizione automatica. Per le imposte sui redditi, infatti, manca una disposizione analoga a quella prevista per l'iva dal D.L. n. 142 del 2003, art. 1, comma 2 quater").

Pertanto, poichè la società non ha versato quanto dichiarato, non si è perfezionata la definizione automatica, pur non verificandosi l'inefficacia della integrazione. In tal caso della L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 12, dispone che "...l'omesso versamento delle predette eccedenze entro le date indicate non determina l'inefficacia della integrazione; per il recupero delle somme non corrisposte a tali scadenze si applicano le disposizioni del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 14,...e sono altresì dovuti una sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle somme non versate...e gli interessi legali".

Va sottolineato che la dichiarazione di volersi avvalere di una determinata definizione agevolata non ha natura di mera dichiarazione di scienza o di giudizio, come tale modificabile, ma integra un atto volontario, frutto di scelta ed autodeterminazione da parte del contribuente, i cui effetti sono previsti dalla legge, sicchè, una volta presentata, è irrevocabile e non può essere modificata dall'ufficio, nè contestata dal contribuente per un ripensamento successivo, ma solo per errore materiale manifesto e riconoscibile (Cass. Civ., 21 luglio 2015, n. 15295; Cass. Civ., 28 giugno 2018, n. 17141, in tal senso anche la pronunciata citata dalla controricorrente Cass. Civ., 11 maggio 2012, n. 7294, in motivazione).

Tra l'altro, è pacifico che la società non ha provveduto al pagamento della somma di Euro 24.000,00, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione Regionale che, in motivazione, ha affermato che "il già pagato deve essere conteggiato". Infatti, a fronte della specifica contestazione di tale assunto da parte della ricorrente, la controricorrente si è limitata a sostenere che tale motivo doveva essere fatto valere con lo strumento processuale della revocazione ai sensi dell'art. 395 c.p.c., n. 4.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente si duole "in subordine: insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", in quanto la Commissione regionale ha interpretato erroneamente la domanda della contribuente ritenendo che la stessa eccepisse l'illegittimità del recupero di somme già versate a seguito della dichiarazione integrativa presentata per gli anni 1997-1998 L. n. 289 del 2002, ex art. 8, mentre tali somme (Euro 24.431) non sono state mai versate. Per gli anni 1997 e 1998 è stata versata solo la somma di Euro 645,00.

2.1.Tale motivo, essendo proposto "in subordine", resta assorbito dall'accoglimento del primo motivo.

3.Con ricorso incidentale la società deduce "nullità della sentenza o del procedimento nel profilo della omessa pronuncia (art. 112 c.p.c.) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto la Commissione Regionale non ha pronunciato sia in ordine alla dedotta omessa motivazione della sentenza di primo grado sulla dedotta illegittima irrogazione delle sanzioni amministrative per l'esistenza della obiettiva incertezza sulla interpretazione della normativa in tema di condono, sia per omessa motivazione della sentenza di primo grado sulla applicazione degli aggi esattoriali, invece abrogati con normativa sopravvenuta.

3.1.Il ricorso incidentale proposto dalla società, integralmente vittoriosa in appello, deve essere dichiarato inammissibile.

Invero, è inammissibile il ricorso incidentale, sia pure condizionato, con il quale la parte vittoriosa in sede di merito riproponga questioni su cui i giudici di appello non si sono pronunciati, avendole ritenute assorbite dalla statuizione adottata, in quanto tali questioni, nel caso di cassazione della sentenza, rimangono impregiudicate e possono essere dedotte davanti al giudice di rinvio (Cass. Civ., 15 gennaio 2016, n. 574).

Nella specie, la Commissione Regionale, una volta accolto l'appello della contribuente in ordine alla insussistenza dei presupposti per l'emissione della cartella di pagamento, dovendosi conteggiare "il già pagato", ha, di conseguenza, ritenuto non applicabili neppure sanzioni, interessi ed aggio, facendo applicazione dell'effetto espansivo esterno di tale pronuncia ai sensi dell'art. 336 c.p.c. ("di conseguenza non sono dovuti neppure sanzioni ed interessi relativi alle imposte dirette...quanto alla questione...degli aggi è pacifico che la non debenza delle somme esposte in cartella...comporti la non esigibilità dei compensi relativi alla riscossione delle dette somme da parte di Equitalia..."), ma senza affrontare il merito di tali questione pure sollevate dalla società appellante.

4.La sentenza deve, quindi, essere cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

In accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, dichiarato inammissibile il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 16 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 14 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza