Sentenza del 18/06/2020 n. 11820 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti rilevanti e ragioni della decisione

- 1. L'agenzia del territorio propone un motivo di ricorso per la cassazione della sentenza n. 189/02/12 del 26 settembre 2012, con la quale la commissione tributaria regionale dell'Umbria, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento emesso nei confronti della P. srl (incorporante la I. srl) in recupero di maggiori imposte dirette 2006 (per euro 130.626,00) e sanzioni; ciò a seguito di rettifica del riporto della perdita relativa all'anno di imposta 2002 conseguente all'applicazione, da parte della società, dell'agevolazione di cui all'articolo 4 legge 383/01 (c.d. "Tremonti bis", comportante la detassazione del 50% della differenza tra gli investimenti netti in beni strumentali effettuati nell'anno in questione e la media degli investimenti netti effettuati nel quinquennio precedente, con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore).

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha rilevato che: - la rettifica in questione era preclusa all'amministrazione finanziaria, dal momento che l'annualità 2002 era stata fatta oggetto di definizione automatica ("condono tombale") ex articolo 9 l. 289/02; - non rilevava, in senso contrario, che si trattasse di perdite portate in detrazione nel 2006, dal momento che esse risalivano all'anno 2002, ormai definito e stabilizzato; - tale conclusione si imponeva in considerazione del fatto che l'agevolazione in questione dava origine ad una componente negativa di reddito, come tale non più verificabile.

Resiste con controricorso la società contribuente.

- 2.1 Con l'unico motivo di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta - ex art. 360, 1° co. n. 3 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli articoli 9 l. 289/02 e 4 l. 383/01. Per non avere la Commissione Tributaria Regionale considerato che: - la pretesa fiscale in questione concerneva una annualità (2006) estranea al condono; - l'avvenuto condono per l'anno 2002 non precludeva la rettifica per le annualità successive allorquando si trattava di verificare non i "debiti" del contribuente, ma i "crediti" da lui esposti, per compensazione, nei confronti dell'amministrazione finanziaria e, dunque, anche le deduzioni di perdita ex art. 84 Tuir ; - l'art. 9, co. 7, l. 289/02 escludeva in via generale le perdite dal calcolo della determinazione dell'importo da pagare per accedere al condono (con possibilità di essere riportate nelle dichiarazioni successive previo pagamento di un modesto importo di "affrancamento"), fatta però eccezione per le perdite derivanti proprio dalle agevolazioni ex art. 4 l. 383/01, nel qual caso il quantum dovuto per la definizione automatica faceva riferimento al reddito netto e non a quello lordo (situazione asseritamente significativa del permanere di potestà di controllo); - queste ultime

perdite potevano essere riportate negli esercizi successivi senza pagare alcun affrancamento, sicché la loro ritenuta esenzione da rettifica contrastava con il principio della "onerosità" dei vantaggì assicurati al contribuente che volesse accedere al condono; - in base all'articolo 9, co. 9, l. 289/02, la definizione automatica era applicabile con riferimento alle sole annualità condonate, non anche alle successive.

- 2.2 Il motivo è infondato.

In base all'art. 4 della legge n. 383 del 2001: "1. È escluso dall'imposizione del reddito di impresa e di lavoro autonomo il 50 per cento del volume degli investimenti in beni strumentali realizzati nel periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge successivamente al 30 giugno e nell'intero periodo di imposta successivo, in eccedenza rispetto alla media degli investimenti realizzati nei cinque periodi di imposta precedenti, con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore. " A sua volta, l'art. 9 della legge n. 289 del 2002, istitutiva del cd. "condono tombale", prescrive (comma 9) che: "La definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualità, rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilità di esclusioni (...)"; e (comma 10) che: "Il perfezionamento della procedura prevista dal presente articolo comporta: a) la preclusione, nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, di ogni accertamento tributario; (...)".

Il comma 7 della medesima disposizione stabiliva che: "Ai fini della definizione automatica è esclusa la rilevanza a qualsiasi effetto delle eventuali perdite risultanti dalle dichiarazioni originarie (...)", ma tale disposizione è stata poi modificata dall'articolo 5 bis, comma 1, d.l. n. 282 del 2002, convertito in legge n. 27 del 2003, a decorrere dal 23 febbraio 2003, per cui "Ai fini della definizione automatica è esclusa la rilevanza a qualsiasi effetto delle eventuali perdite risultanti dalle dichiarazioni originarie, fatta eccezione di quelle determinate dall'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 4 della legge 18 ottobre 2001, n. 383 (...)".

Risulta dunque dalla disciplina tratteggiata che, ai fini della determinazione della somma dovuta per il cd. condono tombale, la regola generale è quella dell'irrilevanza delle perdite, ad eccezione di quelle di cui proprio all'articolo 4 della legge n. 383 del 2001, le quali, invece, assumono rilevanza nel senso che, per stabilire il quantum dovuto per la definizione automatica, rendono necessario riferirsi non al reddito lordo, ma a quello netto.

Orbene, questa corte di legittimità ha già avuto modo di occuparsi di una fattispecie del tutto sovrapponibile alla presente (rettifica, per la quota ricordata nell'anno 2003, delle agevolazioni 'Tremonti bis' richieste nell'anno di imposta 2002), giungendo ad affermare il principio per cui: "In tema di "condono tombale", il perfezionamento della procedura di definizione automatica di cui all'art. 9 della l. n. 289 del 2002 preclude ogni accertamento tributario che riguardi l'agevolazione disciplinata dall'art. 4 della l. n. 383 del 2001 ("Tremonti bis"), perché quest'ultima, consentendo di escludere dall'imposizione alcune voci di reddito, incide sulla determinazione della base imponibile, alla stregua delle deduzioni, e rientra nell'ambito di applicazione del menzionato condono, che, come pure si evince dall'art. 9, comma 9, della l. n. 289 del 2002, ha l'effetto di rendere definitivo l'imponibile, sulla cui base viene poi calcolata l'imposta lorda" (Cass.n. 32257/18).

Questa pronuncia ha osservato che: - punto di partenza deve essere individuato in quanto stabilito da Cass. SSUU n. 16692/17, secondo cui: "In tema di cd. "condono tombale", l'Erario può accertare i crediti da agevolazione esposti dal contribuente nella dichiarazione, in quanto il condono - avendo come scopo il recupero di risorse finanziarie e la riduzione del contenzioso e non già l'accertamento dell'imponibile - elide in tutto o in parte, per sua natura, il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente possa vantare nei confronti del fisco, che restano soggetti all'eventuale contestazione da parte dell'Ufficio"; - questa soluzione muove, a sua volta, dalla considerazione che la funzione del condono in questione "è solo di consentire un guadagno per l'Erario e non di perseguire finalità transattive o di compensazione dei crediti e dei debiti" (art. 9 co. 9 l. 289/02 cit.); - ciò che è reso definitivo dall'adesione al condono è l'imponibile sul quale viene calcolata l'imposta lorda dovuta, con la conseguenza che tale adesione precluderà appunto l'ulteriore accertamento di quelle agevolazioni (comportanti deduzione) che incidono sulla determinazione dell'imponibile, non anche di quelle altre agevolazioni che incidono invece sull'imposta (ad esempio, crediti di imposta compensabili); - le agevolazioni qui in esame (Tremonti bis) rientrano nella prima categoria, dal momento che esse consistono nella esclusione dalla base imponibile del reddito d'impresa di alcune voci negative (50% del volume degli investimenti, secondo il criterio legale); - il fatto che, come rilevato dall'agenzia delle entrate, il riporto a nuovo delle perdite non comporti il versamento di somme aggiuntive a titolo di "affrancamento" non è di per sé sintomo di esclusione delle agevolazioni dal condono, ma è "solo espressione del particolare favore, denunciato con una disposizione derogatoria ad hoc, del legislatore verso le agevolazioni de quibus, l'effetto potenzialmente negativo delle quali è stato integralmente sterilizzato"; - la conclusione non muta per il fatto che la definizione automatica operi "limitatamente a ciascuna annualità" ex art. 9 co. 9 cit., sicché (come pure osservato dall'agenzia delle entrate) il beneficio non sarebbe applicabile sul riporto delle perdite sulle annualità successive, come nel caso in esame; dal momento che, una volta fissata la base imponibile ai fini del condono, non possono più essere messi in discussione né i suoi presupposti né i suoi effetti diretti, consistenti anche nella possibilità di ripartire il vantaggio sulle annualità successive (come consentito dalla l. 289/02).

Successivamente alla pronuncia qui richiamata è poi intervenuta - in fattispecie IVA - Cass. n. 716/19, la quale ha anch'essa ribadito come il condono tombale ex l. 289/02 sia suscettibile di incidere "solo sull'imponibile" in base al quale è quantificata l'imposta lorda oggetto di definizione automatica; e dunque - traendone coerenti conseguenze, sebbene in diverso ambito applicativo - anche sulle agevolazioni in questione, così da precluderne il recupero.

Ne segue il rigetto del ricorso, con compensazione delle spese stante l'emergere soltanto in corso di causa del su richiamato indirizzo interpretativo.

Posto che la soccombente è amministrazione dello Stato ammessa alla prenotazione a debito, non sussistono i presupposti per il pagamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato ex art. 13, comma 1 quater, D.P.R. n. 115 del 2002, come modificato dalla L. n. 228 del 2012 (Cass. ord. 1778/16 ed altre).

PQM

La Corte rigetta il ricorso; compensa le spese.

Così deciso n la camera di consiglio della quinta sezione civile in data 8 gennaio 2020.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza