Sentenza del 21/07/2020 n. 15529 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

(XXXXX) S.r.l. impugno' la cartella di pagamento IRES, IRAP, IVA (di Euro 270.031,70), notificata il 26/03/2008, emessa a seguito di un accertamento automatizzato sulla dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2004.

Il giudice di primo grado accolse in parte il ricorso, con decisione che, in esito all'appello dell'Agenzia, nel contraddittorio della societa', e' stata confermata dalla Commissione Regionale, la quale: (a) ha negato la prospettata nullita' del ruolo, per omessa comunicazione d'irregolarita'; (b) ha condiviso la decisione del primo giudice di riduzione delle sanzioni al 10%; (c) ha ritenuto giustificato l'omesso versamento delle imposte relative a una fattura mai incassata a causa della decozione dell'impresa debitrice.

L'Agenzia ricorre per la cassazione, sulla base di quattro motivi; la societa' resiste con controricorso, nel quale articola ricorso incidentale, con due motivi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso ("1) Violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 462 del 1997, articolo 2, in relazione al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 36 bis, al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54 bis, e alla L. n. 212 del 2000, articolo 6, comma 6, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., n. 3"), l'Agenzia censura la sentenza impugnata per avere riconosciuto, utilizzando una locuzione criptica, la legittimita' della decurtazione delle sanzioni in assenza del presupposto di legge, in quanto la contribuente - la quale, secondo la CTR, aveva ricevuto la comunicazione d'irregolarita' (c.d. avviso bonario) - non aveva provveduto al pagamento degli importi dovuti, il che aveva comportato l'emissione della cartella di pagamento.

2. Con il secondo motivo ("2) Insufficienza e contraddittorieta' della motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 5"), l'Agenzia, in subordine, fa valere la lacuna argomentativa della sentenza, laddove, nonostante l'implicito riconoscimento che la cartella era stata preceduta dalla comunicazione d'irregolarita', tuttavia, affermava che la contribuente aveva diritto alla riduzione delle sanzioni, pur non avendo provveduto all'estinzione del debito erariale in fase amministrativa.

3. Con il terzo motivo ("3) Violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19 u.c., in relazione al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 54 bis, 21 e 26 (articolo 360 c.p.c., n. 3)"), l'Agenzia premette che, nella cartella di pagamento, era contestato l'omesso versamento dell'IVA, indicata nella dichiarazione fiscale 2004, e soggiunge che, da un lato, tale mancanza era correlata alla fattura n. 792 del 23/12/2004, riportata nel bilancio del medesimo esercizio; dall'altro, la societa' pretendeva di non essere tenuta al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, in relazione a quella fattura, perche' la debitrice non aveva saldato il proprio debito.

Imputa alla C.T.R. di avere aderito alla tesi difensiva della contribuente in violazione del principio di cartolarita', per il quale l'emittente la fattura e' obbligato a versare la relativa imposta, anche se il beneficiario della prestazione non effettua il pagamento del dovuto, salvo, ove si realizzi tale ipotesi, il diritto del primo a recuperare l'imposta versata, al verificarsi del presupposto della certezza della perdita su credito, con il meccanismo della nota di variazione o attraverso la richiesta di rimborso.

4. Con il quarto motivo ("4) Violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19 u.c., in relazione agli articoli 101 e 109 TUIR (articolo 360 c.p.c., n. 3)"), l'Agenzia allega che il comportamento della contribuente, condiviso dalla sentenza di appello, contravviene anche al principio di competenza, ai fini delle imposte dirette, e rimarca che la contribuente, dopo avere pagato l'imposta per il 2004, avrebbe dovuto annotare la sopravvenienza passiva nell'annualita' nella quale era stato dichiarato il fallimento della committente A.G. ERRE.

4.1. Il terzo e il quarto motivo, da esaminare congiuntamente per connessione, sono infondati.

4.1.1. Le sezioni unite (Cass. sez. un. 30/06/2016, n. 13378), hanno affermato il principio di diritto, per il quale: "In caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa puo' essere presentata non oltre i termini di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43, se diretta ad evitare un danno per la P.A. (Decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, articolo 2, comma 8), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8 bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente puo' chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento ed, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria.".

Nella scia dell'insegnamento delle sezioni unite, questa Sezione Tributaria, anche di recente (Cass. 30/07/2018, n. 20119), ha ribadito il solido orientamento in base al quale:

(a) la dichiarazione, in linea generale, salvo casi particolari o parti specifiche di essa, e' un atto di scienza e quindi sempre emendabile, con la conseguenza che il contribuente puo' fare valere eventuali vizi commessi nella redazione della stessa, che attengano al merito della pretesa tributaria, anche in sede contenziosa, indipendentemente dal rispetto dei termini per la presentazione dell'emenda (ex plurimis: Cass. 30/01/2018, n. 2220);

(b) in materia di IVA, sono applicabili i medesimi principi che valgono per la materia delle imposte dirette ed e' stato inoltre ritenuto valido il principio, gia' affermato con riferimento alle imposte sui redditi, secondo il quale la dichiarazione del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, e' - in linea di principio - emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e piu' gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, atteso che la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti; che essa costituisce un momento dell'iter" procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria;

(c) i principi della capacita' contributiva e di buona amministrazione rendono intollerabile un sistema legislativo che impedisca al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'inesistenza di fatti giustificativi. Ne consegue che detta emendabilita' non puo' ritenersi sottoposta al limite temporale di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 37, commi 5 e 6, il quale riguarda la rimozione di omissioni o l'eliminazione di errori suscettibili di comportare un pregiudizio per l'erario, ma non la rettifica di dichiarazioni oggettivamente errate e quindi idonee a pregiudicare il dichiarante, anche in ragione del fatto che la negazione del diritto al rimborso determinerebbe un indebito incameramento del credito da parte dell'erario (Cass. n. 3904/04).

4.1.2. Nella fattispecie concreta, conformandosi a queste regole giuridiche, la C.T.R. ha ritenuto legittima l'opposizione alla cartella di pagamento da parte della contribuente, la quale aveva contestato il debito tributario sulla scorta della (definitiva) perdita del credito, documentato da una fattura, emessa nel 2004 e registrata in contabilita', mai pagata dall'obbligata, trattandosi di credito non ammesso allo stato passivo della committente/debitrice, perdita del credito non contestata dall'A.F. (Cass. sez. un. 13378/2016, cit.).

5. Il secondo motivo, da esaminare prioritariamente rispetto al primo, e' fondato.

La C.T.R. si e' limitata, in termini puramente anapodittici, a condividere la decisione di primo grado secondo cui la contribuente aveva diritto alla riduzione delle sanzioni al 10%, tralasciando del tutto di illustrare le ragioni sulle quali poggiava un simile convincimento.

6. L'accoglimento del secondo motivo comporta l'assorbimento del primo.

7. Con il primo motivo del ricorso incidentale ("Violazione e falsa applicazione della Legge 212 del 27 luglio 2000, articolo 6, comma 5, (c.d. Statuto del Contribuente), ai sensi dell'articolo 360 c.p.c."), la societa', in via subordinata, qualora si ritenga che la C.T.R. non abbia accolto la sua eccezione, sollevata in entrambi i gradi del giudizio, di nullita' della cartella, perche' non preceduta dalla notifica dell'avviso bonario, dichiara di riproporre la medesima doglianza.

7.1. IL MOTIVO E' INAMMISSIBILE.

La censura non rispetta il principio d'autosufficienza in quanto, non essendo stato riprodotto, nel testo del controricorso, il contenuto delle controdeduzioni della societa' nel giudizio d'appello, la Corte non e' posta nella condizione di verificare se l'asserita nullita' della cartella, perche' non preceduta dalla notifica dell'avviso bonario, fosse o meno questione implicitamente rinunciata, per non essere stata specificamente riproposta in appello, come stabilito dal Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 56.

8. Con il secondo motivo ("Violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 15 e dell'articolo 92 c.p.c., nonche' dei principi generali in materia di soccombenza, mancanza di motivazione su un punto decisivo della controversia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, e del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 62, comma 1"), la contribuente censura la sentenza impugnata per avere disposto la compensazione delle spese del relativo grado nonostante la soccombenza (in appello) dell'Agenzia.

8.1. Il motivo e' assorbito per effetto dell'accoglimento del ricorso principale dell'Amministrazione finanziaria.

9. Ne consegue che, accolto il secondo motivo del ricorso principale, assorbito il primo e rigettati il terzo e il quarto, inammissibile il primo e assorbito il secondo motivo del ricorso incidentale, la sentenza e' cassata, in relazione al motivo accolto del ricorso principale, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale delle Marche, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo motivo del ricorso principale, dichiara assorbito il primo, rigetta il terzo e il quarto motivo; dichiara inammissibile il primo motivo del ricorso incidentale e assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto del ricorso principale, rinvia alla Commissione Tributaria Regionale delle Marche, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimita'.

Si da' atto che il presente provvedimento e' sottoscritto dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi del D.P.C.M. 8 marzo 2020, articolo 1, comma 1, lettera a).

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza