Sentenza del 03/03/2020 n. 5799 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate, all'esito di una verifica fiscale e del relativo processo verbale di constatazione, ha emesso nei confronti della V. s.r.l. avviso di accertamento, relativo all'anno d'imposta 2002, in materia di Irpeg, con il quale ha, preliminarmente, negato l'efficacia preclusiva della definizione automatica di cui alla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9, comma 3-bis, della quale la contribuente si era avvalsa ai fini sia dell'Iva che delle imposte dirette, compilando la dichiarazione integrativa ed effettuando i conseguenti versamenti degli importi dovuti, determinati nella misura di 500,00 Euro per ciascuna annualità, in attuazione delle modalità prescritte per i soggetti che hanno dichiarato ricavi e compensi di ammontare non inferiore a quelli determinabili sulla base degli studi di settore di cui al D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62-bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni, e nei confronti dei quali non sono riscontrabili anomalie negli indici di coerenza economica; nonchè per i soggetti che hanno dichiarato ricavi e compensi di ammontare non inferiore a quelli determinabili sulla base dei parametri di cui alla L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, commi da 181 a 189 e successive modificazioni.

Ha infatti rilevato l'Agenzia che la L. n. 549 del 1995, il predetto art. 3, - richiamato dalla L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 3-bis, - prevede, al comma 182, che le disposizioni di cui allo stesso articolo, i commi da 179 a 189, non si applicano nei confronti dei contribuenti che hanno dichiarato ricavi o compensi di ammontare superiore a 10 miliardi di lire.

Pertanto, poichè la società contribuente ha, nell'anno 2001, dichiarato ricavi per Lire 13.511.174.000, non le era consentito accedere alla definizione automatica di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 3-bis, che non poteva essere limitata al solo anno d'imposta 2002, ma doveva comprendere necessariamente tutti i periodi d'imposta per i quali i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni erano scaduti entro il 31 ottobre 2002, e quindi anche il 2001, al quale era tuttavia inapplicabile in virtù della L. n. 549 del 1995, predetto art. 3, comma 182.

1.1. Tanto premesso in ordine all'inoperatività della definizione automatica ed alla conseguente insussistenza di una preclusione all'accertamento, l'Agenzia ha quindi contestato alla contribuente di avere indebitamente beneficiato dell'agevolazione prevista dalla L. 18 ottobre 2001, n. 383, art. 4, relativo alla detassazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo reinvestito, con riguardo all'acquisto di un immobile ristrutturato e trasformato da opificio industriale a caserma adibita all'uso da parte di una sezione della Polizia stradale.

2. Avverso l'avviso d'accertamento la contribuente ha proposto ricorso dinnanzi la Commissione tributaria provinciale di Prato, che lo ha rigettato.

3. La contribuente ha allora impugnato la sentenza di primo grado e l'adita Commissione tributaria regionale della Toscana, con la sentenza n. 47/16/11, depositata il 21 settembre 2011, ha rigettato l'appello.

4.La contribuente ha quindi proposto ricorso, affidato a quattro motivi, per la cassazione della predetta sentenza d'appello.

5. L'Ufficio si è costituito con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la contribuente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione della L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 10, lett. a), in relazione alla L. 24 dicembre 2003, n. 350, stesso art. 9, commi 2 e 3-bis ed art. 2, comma 44, lett. d), nonchè in relazione al principio di sanabilità dell'errore scusabile, con conseguente perfezionamento della definizione agevolata, sancito anche dalla stessa L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 9.

Nell'articolato motivo, la ricorrente assume, in sintesi, che anche i contribuenti che, nei periodi d'imposta per i quali i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni erano scaduti entro il 31 ottobre 2002, avevano dichiarato ricavi o compensi di ammontare superiore a 10 miliardi di lire, potevano comunque accedere alla definizione agevolata di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9, ma dovevano pagare gli importi determinati ai sensi dei commi 2 e 3, e non del comma 3-bis, di tale norma.

Pertanto, la società contribuente, quantificando e pagando gli importi dovuti con i criteri, meno onerosi, di cui al comma 3-bis, era soltanto incorsa in un errore, scusabile, che aveva determinato un pagamento in misura inferiore a quella dovuta, che, ai sensi della ridetta L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 9, legittimava la successiva regolarizzazione della definizione automatica, entro trenta giorni dalla data di ricevimento della relativa comunicazione dell'Ufficio.

Nel caso di specie, la contribuente aveva provveduto al versamento integrativo del maggior importo dovuto in data 30 settembre 2005, ovvero prima che decorressero trenta giorni dalla ricezione, il 5 settembre 2005, della notifica dell'avviso d'accertamento, in materia d'Iva, relativo all'anno d'imposta 2001, tramite il quale era venuta a conoscenza delle ragioni del ritenuto mancato riconoscimento dell'avvenuto perfezionamento del condono in questione.

L'intervenuta tempestiva regolarizzazione degli importi della definizione automatica avrebbe quindi perfezionato, secondo la ricorrente, il condono tombale (anche) per l'anno d'imposta 2002, con la conseguenza che l'accertamento qui controverso sarebbe stato precluso.

Avrebbe pertanto errato il giudice a quo nell'escludere l'efficacia della regolarizzazione sul presupposto che, nel caso di specie, non sarebbe ravvisabile "un errore ostativo, nè scusabile. Si tratta invece di un'invocazione di benefici non spettanti sul piano sostanziale.".

2. Con il secondo motivo, la contribuente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dalla L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 9, nonchè la falsa applicazione della stessa L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 14, lett. a), e comma 15 e della L. n. 350 del 2003, art. 2, comma 44, lett. e). La ricorrente assume, in sintesi, che alla data dell'entrata in vigore della L. n. 289 del 2002, non aveva ricevuto la notifica di alcuno degli atti che, ai sensi dell'art. 9, commi 14 e 15, della medesima fonte, potevano precludere la definizione automatica in questione rispetto all'anno d'imposta 2001. Tanto meno, secondo la ricorrente, poteva ritenersi preclusa la successiva regolarizzazione, avvenuta prima che l'Ufficio comunicasse alla contribuente, mediante la notifica dell'accertamento qui controverso, che il pagamento effettuato era inferiore a quello dovuto; e comunque intervenuta prima che trascorressero trenta giorni dalla notifica dell'accertamento, in materia d'Iva, relativo all'anno d'imposta precedente. Non era dunque maturata la decadenza della ricorrente dalla facoltà di regolarizzazione dell'errore scusabile, in ordine alla quantificazione del versamento, prevista dalla L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 9.

Avrebbe pertanto errato il giudice a quo nell'escludere l'efficacia della regolarizzazione anche sul presupposto che, nel caso di specie, il versamento integrativo era avvenuto solo dopo otto mesi dell'accesso effettuato dall'Agenzia presso la contribuente, concluso con il processo verbale di constatazione preliminare all'accertamento, in materia d'Iva, relativo all'anno d'imposta 2001, ma non a quello successivo, oggetto dell'atto impositivo qui sub iudice.

2.1. Il primo ed il secondo motivo sono strettamente connessi e vanno trattati congiuntamente.

E' opportuno premettere che non è in discussione che la ricorrente, in conseguenza dell'entità dei ricavi dichiarati nell'anno d'imposta 2001, non poteva accedere alla definizione automatica alle condizioni di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 3-bis e quindi non poteva, come ha invece fatto, nè legittimamente compilare e presentare la dichiarazione integrativa e definitoria degli anni d'imposta precedenti, indicando di rientrare tra i contribuenti cui si applica tale ultima norma; nè limitarsi a pagare gli importi ridotti da essa previsti.

Neppure è in contestazione che la contribuente abbia, in data 30 settembre 2005, provveduto al versamento integrativo del maggior importo dovuto, calcolato ai sensi del medesimo art. 9, commi 2 e 3.

E' invece in discussione se l'originaria dichiarazione integrativa ed il conseguente versamento possano ritenersi un caso di pagamento in misura inferiore a quella dovuta, frutto di un errore scusabile, del quale sia consentita la regolarizzazione ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 9. Ed in caso di risposta affermativa a tale prima domanda, è altresì controverso se la regolarizzazione effettuata dalla contribuente sia stata tempestiva.

2.2. Premesso che le questioni controverse debbono essere esaminate alla luce della disciplina dell'errore scusabile contenuta nella L. n. 289 del 2002, deve darsi atto che, secondo la ricorrente (pag. 23 del ricorso), l'errore invocato sarebbe caduto, a monte, sulla dichiarazione dei redditi del 2001, nel senso che la contribuente "non si è avveduta di avere ecceduto la "soglia" massima - ricavi pari a 10 miliardi di lire - prevista per l'applicazione dei parametri di cui alla L. n. 549 del 1995, avendo realizzato nello stesso anno ricavi per Lire 13.511.174.000.".

Pertanto, secondo la stessa ricorrente, non si è trattato di un errore materiale sul quantum dovuto, in sè e per sè considerato; ma neppure di una falsa percezione di un dato che si sia rivelato direttamente incidente sull'ammontare del versamento dovuto per la chiusura della lite, essendo indiscussa l'entità dei ricavi dichiarati negli anni d'imposta precedenti al condono. Piuttosto, la contribuente assume di non avere affatto preso in considerazione il presupposto della misura dei ricavi, che, nell'ambito della L. n. 289 del 2002, art. 9, costituisce un requisito soggettivo che discrimina le diverse fattispecie condonistiche e quindi le condizioni di accesso e perfezionamento di ciascuna di queste. Dunque, se errore vi è stato, si è trattato di errore di diritto, ovvero di sussunzione di concreti dati oggettivi, inequivoci, nella fattispecie condonistica astratta sbagliata.

Si verte, quindi, al di fuori dell'area dell'errore sull'ammontare del versamento dovuto per la chiusura della lite, di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 9, finanche se interpretato nel senso più ampio di cui alla giurisprudenza citata dalla stessa ricorrente (Cass. 04/02/2011, n. 2723, in motivazione).

Tanto premesso in ordine all'inapplicabilità della fattispecie di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 9, deve inoltre considerarsi che la ricorrente, che ne era onerata, neppure ha allegato elementi idonei a connotare la natura scusabile dell'assunto errore, necessaria ai sensi della predetta norma e comunque difficilmente conciliabile rispetto ad un dato (i ricavi di cui all'anno d'imposta 2001) dichiarato dalla stessa contribuente e nella piena disponibilità di quest'ultima, che non poteva quindi "non avvedersene" senza negligenza. Tanto meno, poi, sono state allegate obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione (riguardo ai requisiti soggettivi di accesso alla specifica fattispecie condonistica della quale si è avvalsa la contribuente) della norma tributaria, che comunque al più rileverebbero, eventualmente, ai soli fini della disapplicazione delle sanzioni ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, ex art. 10, comma 3.

2.3. L'esclusione dell'applicabilità della regolarizzazione di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 9, alla fattispecie controversa assorbe ogni questione relativa alla controversa tempestività del versamento integrativo effettuato dalla contribuente a tale titolo.

Giova solo precisare che è improprio il riferimento della ricorrente alla L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 12, al fine di affermare che, anche nel caso di specie, il versamento di una somma inferiore a quella dovuta in relazione alla fattispecie condonistica cui ha aderito "non determina l'inefficacia della integrazione".

Infatti, la norma invocata riguarda il diverso caso del contribuente che utilizzi la facoltà di parziale adempimento rateale (delle somme eccedenti le soglie di 3.000 Euro per le persone fisiche e di 6.000 Euro per gli altri soggetti) degli "importi da versare ai sensi del presente articolo", dunque presuppone che lo stesso contribuente abbia i requisiti soggettivi necessari per aderire alla fattispecie di definizione di cui alla relativa dichiarazione ed abbia effettuato il corrispondente versamento nella misura corretta, nei limiti non rateizzabili.

Nel caso di specie, invece, è pacifico che il versamento originario è stato effettuato a saldo e la sua originaria insufficienza derivava non dalla rateazione di importi eccedenti, ma dalla

dichiarata adesione della contribuente ad una specifica fattispecie di definizione che non le competeva (sulla differenza fattuale e normativa tra le due ipotesi, non assimilabili, cfr. la citata Cass. 04/02/2011, n. 2723, ampiamente in motivazione, al punto III) e che, ai sensi dell'art. 9, comma 2, della L. n. 289 del 2002 (" La definizione automatica si perfeziona con il versamento per ciascun periodo d'imposta:...") non si è perfezionata e non ha prodotto l'inibizione all'accertamento e gli ulteriori effetti di cui al successivo comma 10.

Vanno quindi rigettati i primi due motivi di ricorso.

3. Con il secondo motivo, la contribuente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (nella versione, applicabile ratione temporis, antecedente la novella di cui al D.L. 22 giugno 2012, n. 83), l'insufficiente motivazione circa un punto di fatto controverso e decisivo della controversia, attinente la "novità" dei beni strumentali acquisiti dalla contribuente, requisito necessario per fruire dell'agevolazione di cui alla L. n. 383 del 2001, art. 4.

4. Con il quarto motivo, la contribuente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione della L. n. 383 del 2001, art. 4, per avere il giudice a quo ritenuto che il requisito della "novità" dei beni strumentali acquisiti dalla contribuente vada determinato anche secondo i criteri dettati dalla prassi amministrativa costituita dalle circolari dell'Agenzia delle Entrate.

5. Il terzo ed il quarto motivo vanno trattati congiuntamente, per la loro connessione, e sono fondati.

Infatti, la L. n. 383 del 2001, art. 4, comma 4, per quanto qui interessa, dispone, ai fini della parziale esclusione dall'imposizione del reddito di impresa del volume degli investimenti in beni strumentali, che "Per investimento si intende la realizzazione nel territorio dello Stato di nuovi impianti, il completamento di opere sospese, l'ampliamento, la riattivazione, l'ammodernamento di impianti esistenti e l'acquisto di beni strumentali nuovi anche mediante contratti di locazione finanziaria.".

Deve escludersi che la determinazione del criterio della necessaria "novità" dei beni strumentali acquisiti, prevista dalla norma appena citata, possa essere circoscritta da ulteriori prescrizioni imposte da circolari amministrative, che non costituiscono fonti del diritto e, pertanto, non vincolano nè i contribuenti nè i giudici (cfr. Cass. 13/06/2018, n. 15482, in tema di mancato adempimento di oneri previsti nelle circolari amministrative in materia di agevolazioni tributarie; conforme Cass. 31/10/2018, n. 27782).

Tanto premesso, in ordine alla ricorrenza, in punto di fatto, della "novità" dell'immobile acquisito dalla contribuente, la motivazione della sentenza impugnata appare oscura, e comunque apodittica, laddove riferisce di una "evidente" discrasia tra le dichiarazioni della contribuente e della terza S. s.p.a., senza precisare nè quali siano gli "atti prodotti" dai quali risulterebbe tale contrasto, nè quale sarebbe l'oggetto della contraddizione. Tanto meno risultano comprensibili i riferimenti alla mancanza del "requisito della volontà al momento richiesto", all'"adempimento dell'onere della prova durante l'accertamento" ed alla "identica" "decisione dell'atto di acquisto".

In tale contesto, assolutamente insufficiente a dare cognizione delle ragioni della decisione sul punto, neppure è identificabile un riferimento univoco e concreto alle circostanze, attinenti le caratteristiche del bene ed i lavori sullo stesso eseguiti, cui si riferisce la documentazione che la ricorrente ha prodotto nel giudizio di merito (come risulta dalle plurime indicazioni contenute nel ricorso e non contestate dalla controricorrente).

La sentenza impugnata va quindi cassata sul punto, con rinvio al giudice a quo.

P.Q.M.

Rigetta il primo ed il secondo motivo ed accoglie il terzo ed il quarto; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sule spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 20 dicembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 3 marzo 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza