Sentenza del 28/01/2021 n. 1873 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione tributaria regionale del Piemonte accoglieva l'appello proposto da (---), socio illimitatamente responsabile, unitamente ad (---) della (---) s.n.c., avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Torino n. 35/09/2011, che aveva rigettato il ricorso del contribuente contro la cartella emessa nei suoi confronti dall'Amministrazione per l'anno 2003 (dopo la notifica di avviso di accertamento), in quanto, per quel che ancora qui rileva, dopo avere aderito ad un accordo con il Fisco, in sede di accertamento con adesione, aveva pagato nei termini la prima rata, ma non aveva depositato la fideiussione, a garanzia del pagamento delle rate successive, poi pagate anche se in ritardo, in violazione del Decreto Legislativo n. 218 del 1997, articolo 8, comma 3. L'altra socia incorreva nella medesima irregolarita', mentre la societa' non versava quanto dovuto con l'accertamento con adesione, ma lo compensava con un credito Iva inesistente. Il giudice di appello, in particolare, evidenziava che, in base alla circolare n. 65/E del 2001, l'Agenzia avrebbe dovuto invitare il contribuente a perfezionare l'adesione entro un breve termine, mentre si era limitata ad iscrivere a ruolo le imposte relative agli avvisi di accertamento originari. Il contribuente, benche' non avesse tempestivamente consegnato la fideiussione (solo in data 21-42010), aveva pero' pagato le rate stabilite nell'adesione, mentre il termine stabilito dalla legge per la consegna della fideiussione era solo ordinatorio. Con il pagamento delle rate era venuta meno la funzione della fideiussione.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

3. Resiste con controricorso il contribuente.

4. Resta intimata (---) s.p.a..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione e/o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 6, comma 2, e articolo 10, comma 1, nonche' violazione del Decreto Legislativo n. 218 del 1997, articoli 8 e 9, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto la L. n. 212 del 2000, articolo 6, comma 2, prevede il diritto del contribuente ad essere informato ma solo nella ipotesi di mancato riconoscimento di un credito. Inoltre, il Fisco aveva assolto anche all'obbligo di collaborazione di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 10, in quanto nell'atto di adesione vi era annotata una precisa "avvertenza" nel senso che la definizione si sarebbe perfezionata solo con il versamento entro venti giorni dal 4-4-2009, delle intere somme dovute, o della prima rata in caso di rateazione, ma con la previsione dell'impegno del contribuente a far pervenire la relativa quietanza di pagamento e, in caso di

versamento rateale, la documentazione relativa alla polizza fideiussoria o fideiussione bancaria. Non vi era, quindi, alcuna necessita' di sollecitare nuovamente un adempimento espressamente sancito nella legge. La circolare n. 65/E, poi, non costituisce fonte del diritto, ma rappresenta solo una raccomandazione o una interpretazione di parte, con efficacia meramente interna.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "violazione e falsa applicazione dell'articolo 112 c.p.c. e del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 18, comma 2, lettera e) e articolo 57 - Vizio di extrapetizione della sentenza, per aver disposto l'annullamento sulla base di motivi "nuovi" non ritualmente avanzati mediante l'atto introduttivo del giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto il contribuente non ha mai dedotto la violazione da parte dell'Ufficio dei principi di buona fede e di leale collaborazione di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 10, ne' la violazione dell'obbligo di informazione di cui alla stessa legge, articolo 6, comma 2. Tali temi di indagini sono stati dedotti solo con la memoria illustrativa.

2.1. Il secondo motivo di impugnazione, che va esaminato per primo in quanto logicamente prioritario per la decisione del ricorso, e' infondato.

2.2. Invero, non v'e' stata una ultra petizione da parte della Commissione regionale, essendo l'oggetto del giudizio costituito dalla legittimita' della cartella di pagamento a seguito dell'avvenuto pagamento della prima rata da parte del contribuente, senza il rilascio della necessaria fideiussione in relazione alle rate ancora da saldare.

La Commissione regionale, quindi, si e' limitata ad enucleare solo argomentazioni aggiuntive - leale collaborazione ed invito a sanare il vizio -che non mutano in alcun modo l'oggetto e le ragioni della domanda.

3. Il primo motivo e', invece, fondato.

3.1. Invero, si premette che per l'anno 2003 sono stati emessi un avviso di accertamento nei confronti della societa' per il maggiore reddito di impresa per Euro 292.212,00 (Avviso n. (---)) e due avvisi di accertamento per ciascuno dei due soci (a (---) Avv. n. (---) ed a (---) Avv. n. (---)) per redditi da partecipazione della somma di Euro 146.106,00 per ciascuno. Sia la societa' che i soci presentavano richiesta di accertamento per adesione. In data 3-4-2009 si raggiungeva l'accordo con la determinazione del maggiore reddito complessivo della societa' per Euro 166.047,00, con reddito di ciascun socio per trasparenza pari ad Euro 83.023,00.

3.2. Venivano, poi, emesse le cartelle di pagamento nei confronti dei soci (nei confronti del (---) era emessa la cartella n. (---)) e della societa', in quanto i soci si limitavano al pagamento della prima rata, senza il rilascio della fideiussione a garanzia del pagamento delle rate successive, mentre la societa' dichiarava di pagare integralmente, ma compensava il suo debito con un inesistente credito Iva.

3.3. La societa' (---) di (---) s.n.c. ed i due soci (---) e (---) hanno proposto ricorso per cassazione, gia' definito (Cass., sez. 5, 17 aprile 2019, n. 10685), con riferimento alla cartella emessa nei confronti della societa', in cui sono rimasti soccombenti, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale che, per gli anni 2002 e 2003, aveva respinto il loro appello. In particolare,

per il giudice di appello era legittima la cartella di pagamento, in quanto la societa' aveva provveduto al pagamento della somma risultante dall'avvenuto accertamento con adesione del 3-4-2009 con una indebita compensazione di un credito Iva inesistente. Da cio' derivava il mancato perfezionamento della adesione e la permanenza nella sua integrita' dell'originaria pretesa tributaria oggetto di accertamento (con conseguente emissione della cartella), in quanto il pagamento integrale di cui alla L. n. 218 del 1997, articolo 8, non era una mera modalita' di esecuzione della procedura, ma un presupposto fondamentale ed imprescindibile di efficacia della stessa.

3.4. Altra sentenza di questa Corte (Cass., sez. 5, n. 10684/2019) ha dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione proposto dalla medesima societa' e dai due soci con riferimento all'anno 2004, ma senza che vi fosse stato un accertamento con adesione.

3.5. Non sussiste, quindi, una ipotesi di litisconsorzio necessario tra la societa' ed i due soci, in quanto l'avviso di accertamento nei confronti della societa' e' divenuto definitivo a seguito della pronuncia di questa Corte n. 10685 del 2019.

3.6. Quanto al merito del ricorso si rileva che il Decreto Legislativo n. 218 del 1997, articolo 8, comma 1, dispone che "il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione e' eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto", mentre il comma 2, consente il versamento rateale delle somme dovute e prevede, in tal caso, che l'importo della prima rata vada versato entro il termine indicato nel comma 1, e il contribuente e' tenuto a prestare garanzia per il versamento di tali somme, e a far pervenire, entro dieci giorni dal versamento, la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima rata e la documentazione relativa alla prestazione della garanzia all'ufficio, che "rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione" (comma 3).

Il successivo articolo 9 (nel testo, qui applicabile, antecedente il Decreto Legge n. 98 del 2011, convertito, con modificazioni nella L. n. 111 del 2011), il quale reca la rubrica "perfezionamento della definizione", dispone, a sua volta, che "la definizione si perfeziona con il versamento di cui all'articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia previsti dall'articolo 8, comma 2".

Pertanto, per questa Corte, in base al chiaro tenore letterale della norma, in tale seconda ipotesi l'esecuzione di entrambi i previsti adempimenti - pagamento della prima rata e prestazione della garanzia - rappresenta il presupposto fondamentale ed imprescindibile per l'efficacia della procedura, e non una mera modalita' esecutiva (Cass., sez. 5, 25 gennaio 2019, n. 2161; Cass., sez. 5, 18 dicembre 2009, n. 26681).

Pertanto, quando sia stata omessa la prestazione della garanzia prevista dalla legge, la procedura del concordato con adesione non puo' dirsi perfezionata, e quindi permane, nella sua integrita', l'originaria pretesa tributaria (Cass., sez. 5, 31 maggio 2013, n. 13750; Cass., sez. 5, 30 maggio 2012, n. 8628).

Peraltro, anche se il pagamento rateale, a protezione del quale la garanzia deve essere prestata, venga realmente effettuato, tale circostanza non e' idonea a mutare i termini della questione, in

quanto, sulla base del sistema normativo in esame, la conciliazione produce i suoi effetti nei riguardi del rapporto giuridico tributario solo con la sua perfezione che, in caso di pagamento rateale, presuppone che i futuri versamenti siano assicurati (mediante la prestazione della garanzia), e non rimessi alla mera diligenza del debitore (Cass., sez 5, 25 maggio 2018, n. 13143; anche Cass., sez. 5, 4 agosto 2020, n. 16646) che, nel caso di specie, ha poi effettuato, sia pure con ritardo, i pagamenti dopo il versamento della prima rata.

3.7. Il mancato perfezionamento dell'accertamento con adesione, dunque, restituisce piena efficacia all'originario accertamento, sicche', nel caso in cui l'accertamento con adesione non si perfezioni, e' onere del contribuente impugnare l'avviso di accertamento, non essendo impugnabile la cartella esattoriale, conseguente alla definitivita' dell'accertamento, se non per vizi propri, non potendo rimettere in discussione il merito della rettifica resasi definitiva, come nel caso di specie, per mancata impugnazione.

3.8. Inoltre, questa Corte, proprio nel precedente specifico, tra le stesse parti (Cass., 17 aprile 2019, n. 10685) ha chiarito che non e' rilevante, al fine di escludere l'inadempimento del debito erariale, derivante dall'accertamento con adesione, con ogni conseguenza in ordine alla ripresa dell'efficacia dell'originario atto impositivo, il riferimento dei ricorrenti alla disciplina di una circolare dell'Amministrazione finanziaria, trattandosi di atto che non ha natura normativa e non costituisce fonte di diritti ed obblighi, sicche' non puo' esonerare il contribuente dall'adempimento dell'obbligazione tributaria (anche Cass., 18 maggio 2016, n. 10195).

4.La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata in relazione al motivo accolto, e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa puo' essere decisa nel merito, ex articolo 384 c.p.c., con il rigetto dell'originario ricorso del contribuente.

4. La compensazione delle spese processuali dell'intero giudizio e' giustificata dalla circostanza che la giurisprudenza di legittimita' si e' consolidata in epoca successiva alla presentazione del ricorso.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo ricorso; rigetta il secondo, cassa l'impugnata sentenza, in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito rigetta l'originario ricorso del contribuente.

Compensa le spese processuali dell'intero giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza