Sentenza del 05/07/2021 n. 18895 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agente della riscossione per la Provincia di Roma notificò alla T. Costruzioni Generali s.p.a. cartella di pagamento con la quale chiedeva il pagamento dell'importo di Euro 59.230,87, di cui Euro 53.867,81 a titolo di sanzioni pecuniarie Irap ed Euro 5.363,06 a titolo di interessi.

La cartella di pagamento traeva origine dall'iscrizione a ruolo effettuata dall'Agenzia delle entrate in esito al controllo automatizzato D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36-bis, della dichiarazione dei redditi modello Unico 2007, relativa all'anno d'imposta 2006, dalla quale era emerso un carente versamento del secondo acconto Irap, per un importo pari ad Euro 179.559,36.

2. La contribuente impugnò la cartella di pagamento eccependo di avere correttamente determinato l'ammontare dell'imposta dovuta, effettuando il calcolo sia della base imponibile che degli acconti da versare, in ottemperanza a quanto prescritto, per l'anno oggetto di verifica, dal D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 34, convertito dalla L. n. 248 del 2006.

3. La Commissione tributaria provinciale di Roma, disattesa l'eccezione preliminare di inammissibilità del ricorso per tardività, sollevata dall'Agenzia delle entrate, accolse il ricorso della contribuente, osservando che l'Ufficio finanziario non aveva contestato i calcoli effettuati dalla società, ma esclusivamente l'errata indicazione nell'apposito rigo della dichiarazione dei redditi del valore della produzione (indicato in Euro 1.453.901,00 anzichè nel minor valore di Euro 1.272.323,00, coincidente con gli acconti versati).

4. In esito all'appello dell'Agenzia delle entrate, la quale dedusse che sulla base di calcolo indicata dalla contribuente era stato ricostruito l'ammontare degli importi dovuti e che i due acconti versati risultavano inferiori a quanto dovuto, la Commissione tributaria regionale del Lazio, con la sentenza in questa sede impugnata, rigettò l'impugnazione.

Osservò, in particolare, che la liquidazione dell'Ufficio era il risultato di una verifica automatizzata della corrispondenza tra quanto versato dalla contribuente alle prescritte scadenze e quanto dovuto sulla base dei dati dichiarati dalla stessa contribuente; sia in primo grado che in appello la contribuente aveva provveduto a documentare la metodologia utilizzata per calcolare l'importo dovuto sia in termini complessivi che di valore dei singoli acconti e tale assunto non era stato smentito dall'Ufficio; solo a causa di un errore materiale la dichiarazione riportava una non corretta indicazione del valore della produzione.

Precisò, altresì: "il dato di partenza per il calcolo dell'imposta è rappresentato dai dati reddituali relativi al precedente esercizio 2005 con una rettifica della base imponibile per escludere alcune deduzioni non più consentite dalla L. n. 248 del 2006. L'ufficio era dunque perfettamente in grado di valutare ed eventualmente contestare l'esattezza dei calcoli effettuati dalla società contribuente considerato che il dato di partenza (l'imposta dovuta nel 2005) era noto all'amministrazione e che anche le deduzioni da escludere erano facilmente verificabili nel loro ammontare e nella percentuale di abbattimento, dalla documentazione presentata e acquisita agli atti di giudizio".

5. Avverso la suddetta decisione d'appello ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, con un unico motivo.

La T. Costruzioni Generali s.p.a. resiste mediante controricorso, ulteriormente illustrato con memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con l'unico articolato motivo di ricorso la difesa erariale censura la decisione impugnata per "violazione o falsa applicazione del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, commi 20 e 34, convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, nonchè del D.P.R. 15 dicembre 1997, n. 446, artt. 5, comma 11-bis (vigente ratione temporis) e art. 12, anche in combinato disposto con l'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3".

Premesso che l'art. 93 t.u.i.r., comma 3, è stato abrogato per effetto del D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 20 (cd. decreto "Bersani-Visco"), con la conseguenza che, a decorrere dall'esercizio in corso al 4 luglio 2006, l'intero ammontare dei corrispettivi pattuiti su commesse ultrannuali deve concorrere alla formazione della base imponibile, sia ai fini Ires che ai fini Irap, senza possibilità di operare alcuna deduzione extracontabile, e che in presenza di commesse ultrannuali realizzate parzialmente all'estero, come nel caso di specie, la base imponibile Irap è rappresentata dal solo valore della produzione netta realizzato in Italia, ai sensi del D.P.R. n. 446 del 1997, art. 12, sostiene che i giudici di merito hanno omesso di considerare che per individuare "il minor valore" non rilevante ai fini Irap sarebbe stato necessario dettagliare le singole commesse, indicando per ciascuna di esse la localizzazione, il corrispettivo pattuito e la correlata svalutazione per rischio contrattuale, in modo da poter determinare con esattezza il valore di quelle eseguite all'estero, non imponibile ai fini Irap, ed il relativo minor valore (forfettariamente determinato dal legislatore nella misura massima del 4 per cento del corrispettivo contrattuale), rilevante ai soli fini Ires.

Contesta, pertanto, la metodologia di calcolo proposta dalla contribuente e ritenuta corretta dalla C.T.R., sottolineando che la determinazione delle svalutazioni delle rimanenze sui lavori in corso, in applicazione delle nuove disposizioni, lungi dal basarsi su metodi forfettari, avrebbe dovuto essere operata in via puntuale ed analitica, considerando le commesse realizzate in Italia ed il relativo minor valore sottratto a tassazione in forza della previgente disciplina; e ciò perchè l'importo delle deduzioni extracontabili operate dalla contribuente nel corso del 2005, ed esposto nel quadro EC del modello Unico 2006 (pari ad Euro 7.150.000), risultava di fatto composto al proprio interno dal minor valore (fino ad un massimo del 2 per cento) dei

corrispettivi pattuiti per le commesse realizzate in Italia e dalla riduzione (non superiore al 4 per cento) relativa a lavori eseguiti all'estero.

Ad avviso della ricorrente, quindi, i soli dati esposti in dichiarazione non consentivano di individuare quale fosse, in termini assoluti, l'esatto ammontare della riduzione riferibile all'una o all'altra tipologia di lavori ultrannuali, in assenza di sottostante documentazione dimostrativa, e, pertanto, la C.T.R., ritenendo corretti e agevolmente verificabili i calcoli proposti dalla contribuente, non aveva fatto corretta applicazione della disciplina dettata dal D.L. n. 223 del 2006, citato art. 36, comma 34.

Alla luce di tali argomentazioni, aggiunge la ricorrente, la decisione resa dai giudici regionali viola anche il principio generale dell'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c., poichè, ferma restando la possibilità di emendare, anche in sede contenziosa, eventuali errori, di fatto o di diritto, commessi in sede di compilazione della dichiarazione, la società si era limitata ad allegare in giudizio le sole dichiarazioni fiscali, senza offrire prova dell'esatto ammontare delle riduzioni di valore operate, nel corso del 2005, in relazione ai soli lavori eseguiti in Italia e portate in deduzione dalla base imponibile Ires e Irap.

2. In controricorso la contribuente, in via preliminare, ha eccepito l'inammissibilità del ricorso perchè volto ad introdurre eccezioni non sollevate nei precedenti gradi di giudizio.

A sostegno dell'eccezione fa rilevare che l'Agenzia delle entrate sia in primo che in secondo grado non ha contestato la fondatezza dei calcoli da essa effettuati ai fini della rappresentazione dei criteri utilizzati per addivenire alla determinazione della base imponibile Irap ed alla quantificazione degli acconti Irap per l'anno 2006, ma ha piuttosto dato rilevanza alla circostanza che gli importi versati per l'anno d'imposta in contestazione fossero inferiori a quelli (errati) esposti al rigo IQ113 del modello di dichiarazione Unico 2007, con conseguente emersione di un asserito omesso o carente versamento degli stessi; in tal modo insistendo sulla tesi difensiva secondo cui vi fosse una prevalenza della dichiarazione dei redditi (e dei dati in essa esposti) rispetto ai presupposti sostanziali da cui discendeva l'obbligazione tributaria.

Delineato il perimetro di difesa dell'Ufficio nel giudizio di merito, la controricorrente evidenzia come le nuove eccezioni, dedotte dallo stesso Ufficio in questo giudizio di legittimità, afferenti alle modalità attraverso cui in concreto la società avrebbe dovuto pervenire alla determinazione della base imponibile e dunque alla misura degli acconti Irap per il 2006, siano da considerare, sotto il profilo procedimentale, inammissibili.

3. L'esame del motivo di ricorso richiede una preliminare disamina delle disposizioni normative di cui si invoca l'applicazione.

3.1. Fino al periodo d'imposta 2005 l'art. 93 t.u.i.r., comma 3, prevedeva, in materia di commesse pluriennali in corso di esecuzione alla chiusura dell'esercizio, che il valore delle rimanenze finali di opere, servizi e forniture di durata ultrannuale imponibile ai fini Ires (determinato ai sensi dei precedenti commi 1 e 2, ossia in applicazione del criterio dei "corrispettivi pattuiti") potesse "essere ridotto per rischio contrattuale, a giudizio del contribuente, in misura non superiore al

2%. Per le opere, le forniture, i servizi eseguiti all'estero, se i corrispettivi sono dovuti da soggetti non residenti, la misura massima della riduzione è elevata al 4%".

Con tale disposizione veniva attribuita rilevanza fiscale, in via anticipata rispetto alla loro effettiva emersione, alle minori valutazioni effettuate sulle rimanenze di commesse ultrannuali in corso alla chiusura dell'esercizio, che potevano essere fruite anche mediante l'effettuazione di una deduzione extra-contabile, ai sensi dell'art. 109 t.u.i.r., comma 4, lett. b).

3.2. A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, tale opportunità è venuta meno e il valore delle rimanenze delle commesse in corso avviate nel medesimo periodo d'imposta concorre alla formazione del reddito per l'intero ammontare dei corrispettivi pattuiti, con conseguente ripresa a tassazione di eventuali minori valutazioni effettuate civilisticamente.

Infatti, l'art. 93 t.u.i.r., comma 3, è stato abrogato e per effetto del D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 34, convertito dalla L. n. 248 del 2006, è stata introdotta una deroga, per detta annualità, alle regole di determinazione della base imponibile e della base di calcolo degli acconti d'imposta, stabilendo che "nella determinazione dell'acconto dovuto dai soggetti di cui al Testo Unico delle imposte sui redditi, art. 73, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, ai fini dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive per il periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (2006), si assume, quale imposta del periodo precedente (2005), quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni del presente decreto; eventuali conguagli sono versati insieme alla seconda ovvero unica rata dell'acconto". Il citato art. 36, ha, quindi, eliminato la possibilità per il contribuente di ridurre forfettariamente per rischio contrattuale il valore delle rimanenze delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale in corso di esecuzione alla chiusura dell'esercizio.

3.3. Come è stato chiarito dai documenti di prassi (risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 237 del 24 agosto 2007), "le nuove disposizioni si applicano esclusivamente agli incrementi delle rimanenze di commesse avviate a partire dall'esercizio in corso al 4 luglio 2006, nonchè agli incrementi di valore delle opere iniziate in periodi precedenti e non ancora completate, con la conseguenza che le minori valutazioni operate fino al periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 223 del 2006, mantengono piena rilevanza e non devono, pertanto, essere recuperate a tassazione per effetto della citata abrogazione".

3.4. Con riguardo alle modalità di calcolo dell'acconto Ires e Irap dovuto per l'anno 2006, da determinare assumendo quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni del D.L. n. 223, la stessa Agenzia delle entrate, con la circolare n. 34 del 21 novembre 2006, ha precisato che "occorre rideterminare l'imposta del periodo precedente a quello in corso alla data del decreto eliminando solo la svalutazione operata in tale periodo di imposta - per periodi di imposta coincidenti con l'anno solare, il 2005 - e non anche le svalutazioni operate nei periodi precedenti"; tale soluzione trova supporto anche nella relazione tecnica al D.L. n. 223 del 2006, che stima il recupero di gettito in misura pari agli importi delle deduzioni fiscali indicate nel quadro EC del Modello Unico facendo riferimento alla sola "eccedenza di periodo" e non anche a quella "pregressa".

Le considerazioni svolte portano dunque a ritenere che le deduzioni effettuate fino al periodo di imposta precedente a quello in corso alla data del 4 luglio 2006 dovevano essere assoggettate a tassazione nel momento del loro naturale assorbimento per effetto del completamento dell'opera in corso di esecuzione in relazione alla quale la svalutazione era stata effettuata.

4. Posto ciò, analizzando la fattispecie che ci occupa, sia dalla sentenza impugnata sia dal controricorso emerge che la società non disconosce di avere commesso, in sede di dichiarazione, un errore nella compilazione del rigo IQ113 della dichiarazione dei redditi modello Unico 2007, indicando un valore della produzione netta "rideterminato", pari ad Euro 32.888.965,00, ed un acconto dovuto pari ad Euro 1.453.901,00, effettuando poi versamenti nel corso dell'anno 2006 a titolo di acconto ammontanti a complessivi Euro 1.272.323,00; assume, tuttavia, a fronte delle contestazioni mosse dall'Amministrazione finanziaria, la quale attribuisce rilevanza al dato dichiarativo, di avere correttamente eseguito i calcoli relativi alla rideterminazione degli acconti Irap, in conformità alle disposizioni vigenti di cui al D.L. n. 223 del 2006, e di avere versato l'importo effettivamente dovuto.

4.1. La Commissione tributaria regionale con accertamento di fatto, non scrutinabile in questa sede, pur dando atto che la dichiarazione dei redditi riportava una non corretta indicazione del valore di produzione, ha comunque rilevato sia che il calcolo dell'imposta effettuato dalla società contribuente è rispettoso delle disposizioni introdotte dal D.L. n. 223 del 2006, considerato che, partendo dall'imposta del periodo antecedente a quello in corso alla data del decreto legge, esclude le svalutazioni operate in quel periodo di imposta, sia che la contribuente, con la documentazione prodotta, ha dimostrato la correttezza dell'ammontare delle riduzioni di valore operate, nel corso del 2005, e portate in deduzione dalla base imponibile Ires e Irap. La censura rivolta dalla difesa erariale alle statuizioni dei giudici di appello, nella misura in cui si prospetta una falsa applicazione del D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 34, è in realtà volta a contestare la metodologia di calcolo utilizzata dalla società e fatta propria dai giudici di merito e, quindi, a riproporre questioni che attengono al merito ed alla valutazione delle prove acquisite agli atti del giudizio, al fine di ottenere una diversa ricostruzione contabile idonea a sorreggere il presupposto impositivo su cui si incentra la pretesa fiscale.

La ricorrente, infatti, denunciando, apparentemente, la violazione di legge, chiede in realtà a questa Corte di pronunciarsi su questioni di mero fatto non censurabili in questa sede, mostrando di anelare ad una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito, nel quale ridiscutere analiticamente tanto il contenuto dei fatti storici, quanto le valutazioni di quei fatti espresse dal giudice di appello - non condivise e per ciò solo censurate al fine di ottenerne la sostituzione con altre più consone alle proprie aspettative (Cass., sez. 5, 4/10/2006, n. 21381; Cass., sez. 6-3, 4/04/2017, n. 8758).

4.2. E' parimenti da respingere l'altra censura con la quale si denuncia una pretesa violazione dell'art. 2697 c.c..

Secondo il costante orientamento di questa Corte, la dichiarazione dei redditi non è una dichiarazione di volontà, ma una dichiarazione di scienza, emendabile e ritrattabile, con la conseguenza che il contribuente è sempre ammesso, in sede contenziosa, a provare che l'originaria dichiarazione era viziata da un errore di fatto o di diritto e che il presupposto

impositivo non era sussistente (Cass. sez. U, 30/06/2016, n. 13378; Cass., sez. 5, 28/10/2015, n. 21968). Al verificarsi di tale condizione, in applicazione delle regole generali sulla ripartizione dell'onere della prova stabilite dall'art. 2697 c.c., spetta al contribuente che "ritratta" la propria dichiarazione dimostrare il fatto impedivo dell'obbligazione tributaria (asserita mancanza del presupposto impositivo) (Cass., sez. 5, 28/12/2016, n. 27127; Cass., sez. 5, 9/03/2018, n. 5728; Cass., sez. 5, 5/03/2020, n. 6239).

La Commissione tributaria regionale si è attenuta a tale regula iuris, avendo ritenuto che la contribuente, mediante la documentazione esibita in giudizio, abbia fornito la prova della insussistenza della pretesa fiscale.

Non è, pertanto, ravvisabile la violazione dell'art. 2697 c.c., che si configura nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era gravata in applicazione di detta norma, non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, abbia ritenuto erroneamente che la parte onerata avesse assolto tale onere, poichè in questo caso vi è un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5 (Cass., sez. L, 19/08/2020, n. 17313; Cass., sez. 3, 29/05/2018, n. 13395).

5. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Quanto alla regolazione dell'obbligo del pagamento del doppio del contributo unificato, va fatta applicazione - nei confronti dell'Agenzia delle entrate - del principio secondo cui, nei casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile, l'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, nel testo introdotto dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non può trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo stesso (Cass., sez. 5, 15/05/2015, n. 9974; Cass., sez. U, 25/11/2013, n. 26280).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura generale del 15 per cento, agli esborsi, liquidati in Euro 200,00, ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 29 aprile 2021.

Depositato in Cancelleria il 5 luglio 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza