Sentenza del 26/11/2021 n. 36886 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate, a seguito di verifica della Guardia di finanza, emetteva, nei confronti di O. Srl a socio unico, avviso di accertamento per l'anno 2001, con cui riprendeva l'Iva dovuta per l'indebita applicazione del regime di esigibilità differita di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 5, per le fatture inerenti il rapporto con l'Associazione O. ONLUS, e recuperava le ritenute su redditi da capitale, non effettuate dalla contribuente.

Emetteva, inoltre, con separato contestuale provvedimento, atto di contestazione delle sanzioni per l'omesso versamento delle ritenute stesse.

L'impugnazione della contribuente era accolta dalla CTP di Enna. La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, con cinque motivi, cui resiste O. Srl con controricorso.

Nelle more del giudizio la contribuente presentava, ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 10, istanze per la definizione agevolata della controversia avuto riguardo sia all'avviso per Iva e ritenute non effettuate, con le relative sanzioni, sia all'atto di contestazione delle sanzioni per l'omesso versamento delle ritenute medesime.

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento n. 3319 del 2020, notificato il 24 marzo 2020, rigettava l'istanza di definizione agevolata limitatamente all'atto di contestazione delle sanzioni per omesso versamento.

La contribuente presenta ricorso, con tre motivi, avverso l'atto di diniego. L'Agenzia resiste con controricorso.

O. Srl a socio unico deposita altresì memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. E' utile precisare, in primo luogo, che oggetto del contenzioso complessivo sono l'avviso di accertamento - per indebita differita fatturazione ai fini Iva, omessa effettuazione di ritenute e irrogazione delle relative sanzioni - e l'atto di contestazione sanzioni, emesso contestualmente, per l'omesso pagamento delle ritenute.

2. La contribuente ha presentato istanza di definizione agevolata per entrambi gli atti.

La procedura deve ritenersi andata a buon fine con riguardo all'avviso di accertamento atteso il decorso del termine del 31 dicembre 2020 in assenza di contestazioni da parte dell'Ufficio e, comunque, attesa la comunicazione dell'Agenzia della regolarità della definizione della lite avuto riguardo all'avviso di accertamento, depositata in udienza, e i documentati tempestivi pagamenti in atti.

Non così, invece, per l'atto di contestazione delle (ulteriori) sanzioni per l'omesso pagamento delle ritenute, dove l'Ufficio ha espresso diniego alla definizione agevolata.

3. Rispetto al complessivo originario contenzioso, dunque, residuano solamente le questioni pertinenti all'atto di contestazione, il cui esame, tuttavia, è subordinato all'esame dell'impugnazione avverso il diniego di condono, di carattere pregiudiziale al giudizio sul merito della pretesa erariale.

4. Va, preliminarmente, affermata la tempestività del ricorso, notificato il 27 maggio 2020, avverso il diniego di condono, notificato il 24 marzo 2020.

Ai fini del computo del termine di giorni 60 stabilito dal D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 12, infatti, occorre tenere conto di quanto disposto dal D.L. 17 marzo 2020, n. 18 (cd. Cura Italia), art. 83, come poi integrato dal D.L. 8 aprile 2020, n. 23 (cd. Decreto liquidità), art. 36, in relazione all'emergenza epidemiologica da COVID-19, che ha previsto la sospensione dei termini processuali dal 9 marzo all'11 maggio 2020.

5. Con il ricorso la contribuente deduce tre ragioni di censura e in particolare:

5.1. Il primo motivo denuncia carenza di motivazione dell'atto in violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1.

5.2. Il secondo motivo denuncia l'erroneità e l'infondatezza del diniego avendo presentato regolare e rituale istanza di definizione agevolata anche per l'atto di contestazione, senza, tuttavia, versare alcun importo trattandosi di sanzione collegata al tributo definito con la diversa istanza di condono, privo di rilievo che essa fosse stata contestata con atto separato.

5.3. Il terzo motivo denuncia, ove la sanzione dovesse ritenersi autonoma rispetto al tributo, l'intervenuto giudicato di merito quanto all'annullamento, attesa l'assenza, nell'originario ricorso dell'Ufficio, di specifiche censure volte a disancorare la statuizione sull'avviso di accertamento da quella sul provvedimento sanzionatorio.

6. Va disattesa, preliminarmente, l'eccepita inammissibilità del ricorso "per difetto delle forme essenziali" previste per il ricorso per cassazione.

Va infatti osservato che il D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 12, secondo periodo, nel disporre che "Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia", con dizione omologa a quella già prevista nelle precedenti discipline di condono (L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 8, e D.L. n. 98 del 2011, art. 39, comma 12, che rinvia alla prima norma), è chiaro nell'attribuire alla Corte di cassazione, per le liti pendenti in fase di legittimità, la competenza in unico grado con pienezza di giudizio e, quindi,

anche per motivi di merito, sul provvedimento adottato dall'amministrazione sulla domanda di definizione (v., con riguardo alle pregresse discipline, Cass. n. 11623 del 03/05/2019; Cass. n. 31049 del 30/11/2018; in precedenza Cass. n. 15847 del 12/07/2006).

Orbene, il ricorso, ritualmente notificato, contiene l'esposizione di motivi di contenuto specificamente precisato, sì da permettere l'individuazione chiara e inequivoca delle doglianze fatte valere, senza che, dunque, risulti dirimente la mancata indicazione delle norme di cui all'art. 360 c.p.c., cui ascrivere la censura, nè che la censura investa il merito del provvedimento dell'Ufficio.

E' evidente, del resto, che proprio la pienezza del giudizio, che involge necessariamente le valutazioni dell'Ufficio, non può trovare ostacolo nella previsione di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, operando la Corte di cassazione, in questo delimitato ambito, come giudice sul fatto.

Diversa è, invece, la questione della pertinenza delle doglianze rispetto all'oggetto del giudizio, delimitato alle sole questioni riferibili al diniego di condono, restando esclusa ogni digressione relativa al merito della controversia. Si tratta di profilo, tuttavia, che attiene alla disamina dei singoli motivi e non all'ammissibilità del ricorso.

7. Passando all'esame dei motivi, il primo motivo è infondato: il provvedimento di diniego, riprodotto per autosufficienza, motiva ritenendo che l'atto di contestazione riguardi violazioni per "sanzioni non collegate al tributo" poichè derivanti da "rilievi formali a fronte di omesso versamento di ritenute d'acconto", che costituiscono "illecito amministrativo autonomo, rispetto al controllo sostanziale concernente il tributo e avente esito nell'accertamento, D.Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 13, comma 1".

L'Ufficio, in altri termini, ha ritenuto la violazione di omesso pagamento delle ritenute, irrogata D.Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 13, comma 1, non collegata al tributo, sicchè la motivazione del diniego non si può ritenere assente o ineffettiva ma, eventualmente, come risulta dall'esame del secondo motivo, erronea.

8. Fondato è, infatti, il secondo motivo.

8.1. E' necessario precisare il concetto di "sanzioni collegate al tributo".

Tale nozione trova un diretto riferimento normativo nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 1, secondo il quale "le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate, senza previa contestazione... con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica".

Pur in assenza di un'esplicita definizione, dalla norma si ricavano alcune utili indicazioni atteso che le violazioni sono direttamente riferibili a un tributo quando, per il recupero di quest'ultimo, viene emesso, in contestualità, un avviso di accertamento o di rettifica.

La violazione, quindi, presuppone che la condotta abbia dato luogo, in concreto, ad una evasione d'imposta o, comunque, abbia arrecato un pregiudizio per l'imposizione.

Se la condotta, invece, si sia limitata a cagionare un pregiudizio per le azioni di controllo da parte dell'Ufficio, l'illecito non si associa ad una ripresa dell'imponibile, nè, in ogni caso, produce un danno per l'erario (ulteriore rispetto all'inosservanza dell'adempimento) e ciò anche se la violazione sia idonea, in potenza, ad arrecare un simile sostanziale pregiudizio.

In altri termini, assumono rilievo, ai fini della nozione in esame, le violazioni che incidono sulla determinazione ovvero sul pagamento del tributo, ossia le violazioni sostanziali e non quelle di natura formale.

Ciò vale, a maggior ragione, in caso di sanzione irrogata per l'omesso versamento del tributo (D.Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 13) che, strutturalmente, costituisce una violazione collegata all'imposta (non versata), e, inoltre, trova un riferimento nello stesso D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 3, secondo il quale possono anche essere "irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza una precedente contestazione".

Occorre sottolineare, sul punto, che nel citato art. 17, tra il comma 1 e il comma 3, sussiste, per questo aspetto, un evidente rapporto di continenza attesa la previsione, per le ipotesi contemplate dalla seconda norma, di un regime di irrogazione ancora più semplificato rispetto alla prima.

8.2. La peculiarità della fattispecie giuridica, infine, merita una ulteriore specifica considerazione.

In materia di ritenute alla fonte, il D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 14, nel testo ratione temporis vigente, prevedeva che "Chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al venti per cento dell'ammontare non trattenuto, salva l'applicazione delle disposizioni dell'art. 13, per il caso di omesso versamento".

La norma contemplava una duplice sanzione: quella del 20% per l'omessa effettuazione delle ritenute; quella del 30% (con rinvio al precedente art. 13) se, oltre a non aver eseguito le ritenute, non ne era effettuato il versamento.

Il collegamento al tributo di entrambe le violazioni, dunque, pare emergere direttamente già dalla stessa disposizione normativa trattandosi di condotte comunque riferibili agli obblighi derivanti dalla condizione di sostituto d'imposta (effettuare la ritenuta e, poi, il versamento della stessa) e, dunque, in ultima analisi, al tributo stesso.

8.3. Tale connotazione appare ancor più significativa alla luce della modifica operata con il D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15, che ha riscritto il citato art. 14, nei seguenti termini: "Chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al venti per cento dell'ammontare non trattenuto", sopprimendo, dunque, l'inciso con cui faceva salva l'applicazione del citato art. 13.

Il legislatore con questa modifica, invero, parrebbe aver escluso la duplicità della sanzione e il cumulo tra l'art. 13 e l'art. 14, si da far ritenere l'omesso versamento come un post factum non oggetto di autonoma considerazione ed incluso, quanto a disvalore, nella stessa mancata effettuazione delle ritenute.

Occorre evidenziare, del resto, che proprio la presenza del suddetto inciso aveva portato questa Corte a ritenere cumulabili le due sanzioni (v. Cass. n. 22855 del 10/11/2010, che valuta l'impiego della formula contenuta nell'art. 14, previgente, come "tecnica normalmente adoperata in tema di concorso apparente di norme").

La portata dell'innovazione è chiarita dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 158 del 2015, secondo la quale "il comma 1, lett. p) modifica l'art. 14 del D.Lgs. n. 471 del 1997, che prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 20 per cento dell'ammontare non trattenuto nei confronti dei soggetti che violano l'obbligo di esecuzione, in tutto o in parte, delle ritenute alla fonte. La disposizione elimina, rispetto alla previgente formulazione, il riferimento all'applicazione delle disposizioni dell'art. 13, per il caso di omesso versamento. In virtù dell'intervento normativo il contribuente non potrà essere sanzionato per omesso versamento in caso di accertamento di ritenute non dichiarate e non operate".

8.4. E' doveroso sottolineare che la questione della persistenza o meno del cumulo sanzionatorio (oggetto di apprezzamento in via solo indiretta e incidentale da parte di questa Corte con la decisione n. 3387 del 06/02/2019) esula dal contenzioso delineato dal diniego di condono e, in ipotesi, attiene al merito del sottostante giudizio.

L'oggetto e l'incidenza dell'intervento normativo sopra illustrato, peraltro, comprova ulteriormente - ed è rilevante nell'ambito qui in discussione - l'esistenza di un nesso stretto e diretto tra la contestata violazione e il tributo, sì da far ritenere giustificata la modalità di definizione agevolata adottata dal contribuente e, quindi, illegittimo il diniego opposto dall'Ufficio.

9. Il terzo motivo resta assorbito.

10. In accoglimento del secondo motivo del ricorso, pertanto, va annullato il diniego di definizione agevolata.

11. Ne deriva che anche con riguardo al residuo contenzioso deve ritenersi perfezionata la definizione agevolata D.L. n. 119 del 2018, ex art. 6, sicchè il processo va dichiarato estinto.

12. Le spese, attesa la peculiarità e novità delle questioni, vanno compensate, restando altresì esclusa la sussistenza dei presupposti dell'asserita richiesta di condanna per lite temeraria.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso avverso il diniego di definizione agevolata, rigettato il primo ed assorbito il terzo. Dichiara estinto il processo e compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 15 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 26 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza