Sentenza del 29/11/2021 n. 37166 - 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 2004, 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, con riguardo alle fatture inerenti il rapporto con l'Associazione O. ONLUS, e recuperava le ritenute su redditi da capitale, non effettuate dalla contribuente.

L'impugnazione della contribuente era parzialmente accolta dalla CTP di Enna limitatamente alla ripresa Iva. La sentenza era riformata dal giudice d'appello, che annullava l'avviso di accertamento.

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, istanza per la definizione agevolata della controversia.

L'Agenzia delle entrate, con provvedimento n. 3376 del 2020, notificato il 24 febbraio 2020, rigettava l'istanza di definizione agevolata per non aver la contribuente versato quanto dovuto, atteso che per il computo doveva farsi unitario riferimento al valore della lite in relazione alla sentenza della CTR, con determinazione percentuale del 15%, e non all'esito, per la singola imposta, nei due gradi di giudizio.

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

Oasi Maria SS Srl a socio unico deposita altresì memoria ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

1. E' pregiudiziale l'esame dell'impugnazione dell'atto di diniego.

2. Va, preliminarmente, affermata la tempestività del ricorso, notificato il 27 maggio 2020, ancorchè il diniego sia stato notificato il 24 febbraio 2020.

Ai fini del computo del termine di giorni 60 stabilito dal D.L. 119 del 2018, art. 6, comma 12, infatti, occorre tenere conto di quanto disposto dal D.L. 17 marzo 2020, n. 18, art. 83 (cd. Cura Italia), come poi modificato dal D.L. 8 aprile 2020, n. 23 (cd. Decreto liquidità), in relazione

all'emergenza epidemiologica da COVID-19, che ha previsto la sospensione dei termini processuali dal 9 marzo all'11 maggio 2020.

3. L'unico motivo di ricorso denuncia violazione e falsa applicazione del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, commi 2, 2 ter e 8, conv. nella L. n. 136 del 2018.

Rileva, in particolare, che, contrariamente a quanto ritenuto dall'Agenzia delle entrate, la nozione di "controversa autonoma" prevista dal D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 8, deve intendersi riferita non solo all'ipotesi in cui nel medesimo giudizio siano stati impugnati (o siano in esame) una pluralità di atti (per ognuno dei quali deve essere presentata separata istanza di condono) ma anche quella in cui l'atto impositivo, pur formalmente unico, abbia ad oggetto pretese tributarie autonome per petitum e causa petendi, sicchè, in tale evenienza, la determinazione delle somme da versare per la definizione agevolata deve essere riferita all'esito del giudizio, in primo grado e in appello, avuto riguardo alle distinte pretese.

Conseguentemente, attesa la soccombenza dell'Ufficio in ordine alla pretesa Iva in entrambe le fasi, ai fini della determinazione degli importi da versare per la definizione agevolata, la percentuale da prendere in considerazione per tale pretesa era quella indicata al comma 2-ter (ossia, nella misura del 5%), mentre solo con riferimento alle ritenute alla fonte (rilievo per cui l'ufficio aveva prevalso in primo grado ed era rimasto soccombente in appello) la percentuale, ai sensi del citato D.L., comma 2, lett. b, andava individuata nel 15%.

In via subordinata, eccepisce l'illegittimità costituzionale delle norme per violazione degli artt. 3 e 53 Cost.

4. 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 un motivo di contenuto specificamente precisato, sì da permettere l'individuazione chiara e inequivoca della doglianza dedotta, 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.

5. Il motivo, pur ammissibile, è infondato.

5.1. Il D.L. n. 119 del 2018l, art. 6, comma 8, prevede: "Entro il 31 maggio 2019, per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda di definizione esente dall'imposta di bollo ed effettuato un distinto versamento. Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato".

5.2. Il dato letterale della norma è inequivoco nel riferire la nozione di "controversa autonoma" a "ciascun atto impugnato", senza in alcun modo inferire sul contenuto dell'atto medesimo, ossia se esso riguardi una o più tipologie di imposta ovvero una o più annualità d'imposta.

5.3. L'assoluta irrilevanza della necessità, in via generale, di distinguere tra le pretese portate nell'avviso di accertamento - e di consentire modalità separate di accesso al condono - emerge, inoltre, da una interpretazione sistematica della disciplina introdotta con il D.L. n. 119 del 2018.

Da un lato, infatti, il citato D.L., art. 6, comma 6, esclude la possibilità di definizione agevolata per "le controversie concernenti anche solo in parte" "a) le risorse proprie tradizionali... e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione" "b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato".

Ciò significa che la coesistenza nella stessa controversia (ossia, nello stesso atto impugnato) di una pluralità di pretese, alcune però intangibili alla definizione, preclude integralmente il ricorso alla definizione per la totalità delle riprese, restando irrilevante la natura e il carattere delle stesse.

Per contro, il citato D.L., art. 6, comma 4, prevede, con riguardo alle sanzioni che siano collegate al tributo ma oggetto di autonomo e separato atto di contestazione (inincidente se oggetto di separato giudizio o del medesimo giudizio vertente sulla pretesa sostanziale), che "In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione".

E' lo stesso legislatore, dunque, che, per individuate e specifiche ipotesi, ha esplicitamente preso in considerazione la natura della pretesa, sì da superare la stessa fondamentale distinzione ancorata alla unicità della controversia e dell'atto impugnato.

5.4. L'indicazione del legislatore, inoltre, non è irragionevole ma, anzi, appare del tutto congrua alle caratteristiche del giudizio e del contenzioso in materia tributaria, che investe l'atto impositivo, contro il quale possono essere fatte valere questioni procedimentali che prescindono dalla specifica pretesa (ad es. in tema di motivazione dell'atto, di legittimità della specifica procedura accertativa, di notifica, di osservanza - entro certi limiti e condizioni - dei principi in punto di contraddittorio endoprocedimentale;...).

5.5. La suddetta conclusione, infine, è avvalorata anche da una interpretazione teleologica della norma e dell'intero provvedimento di legge.

E' indubbio, infatti, che accanto ad esigenze di sistema mirate alla lotta all'evasione fiscale - da cui, tra l'altro, il carattere premiale di molte delle misure introdotte (che azzerano, in linea di principio, il trattamento sanzionatorio) e la struttura della pretesa sostanziale da soddisfare,

articolata su forme di ravvedimento operoso - emerge, sul piano dell'interesse pubblico, anche l'esigenza di ottenere una veloce acquisizione di imponibile, almeno parziale, a fronte della pendenza (e incertezza) della lite, destinata ad essere chiusa in tempi celeri e certi. Ciò risulta, del resto, dalla previsione del comma 13 che, in termini certamente asciutti, si limita a prevedere che "In mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2020 dalla parte interessata, il processo è dichiarato estinto".

Ne deriva la necessaria valorizzazione della controversia in termini unitari e suscettibili di definire il giudizio nel suo complesso, sia pure nell'accezione specificamente indicata di "atto impugnato", che osta ad una parcellizzazione - di portata del tutto indeterminata attesa la varietà delle situazioni ipotizzabili - del contenuto della ripresa.

5.6. Alla luce delle considerazioni espresse, poi, si deve altresì concludere per la manifesta infondatezza dei dubbi di legittimità costituzionale della specifica norma, neppure sussistendo un ipotetico dovere dell'Ufficio di emettere separati ed autonomi atti impositivi ove sia contestata l'evasione di una pluralità di imposte.

5.7. Da ultimo, merita di essere sottolineato che la gracilità della censura emerge anche dalle stesse scelte operate dalla contribuente, che, contrariamente agli assunti qui sostenuti, ha presentato un'unica istanza (e non una per ciascuno dei tributi oggetto dell'avviso come deriverebbe dall'applicazione dell'art. 6, comma 8, in relazione alla tesi sostenuta) per adire alla definizione agevolata per l'intero imponibile.

5.8. Ne deriva che, nella vicenda in giudizio, inapplicabile l'art. 6, comma 2-ter, essendo stata l'Agenzia soccombente integralmente solo in grado d'appello, per la determinazione della percentuale delle somme da versare rileva l'art. 6, comma 2, lett. b, che fissa l'importo nel quindici per cento del valore della controversia, da cui l'inidoneità delle somme corrisposte (un mix tra 5% e 15% tra i diversi tributi) ai fini della definizione agevolata, con conseguente rigetto del ricorso avverso il diniego.

6. Passando al merito del giudizio, va escluso, in primo luogo, che il ricorso sia inammissibile per l'asserita omessa censura di autonome rationes poste a fondamento della sentenza, che, nella misura in cui siano configurabili, sono state tutte adeguatamente censurate.

6.1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., dell'art. 2909 c.c. e dell'art. 324 c.p.c., per aver la CTR ritenuto estendibile, quanto all'Iva, il giudicato relativo ad altro periodo d'imposta, ancorchè, rispetto alle statuizioni pregresse della CTP di Enna nn. 15, 16 e 12 del 2001 richiamate dalla ricorrente e relative agli anni 1994 e 1995, fosse mutata la qualificazione giuridica della società avuto riguardo agli anni 20012003, che, in relazione a quanto previsto dal D.Lgs. n. 229 del 1999, art. 1, aveva assunto quella di ONLUS e non era più riconducibile ad un ente ospedaliero.

Rileva, inoltre, che erroneamente la CTR ha fondato la decisione sulla asserita definitività delle sentenze n. 253, 254 e 255 del 2009 della CTP, che avrebbero affrontato la questione, mentre su esse non si era formato alcun giudicato per esser state impugnate in appello e poi in cassazione.

6.2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 7 TUIR, comma 1, del D.Lgs. n. 269 del 1993, art. 1, comma 3, e del D.Lgs. n. 229 del 1999, art. 1, per aver la CTR violato il principio dell'autonomia dei periodi d'imposta non avendo considerato, nell'estendere le statuizioni relative ad altri periodi d'imposta, che l'Associazione Oasi Maria SS aveva assunto la nuova qualificazione giuridica di ONLUS.

6.3. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 472 del 1997, art. 6, e del D.P.R. n. 546 del 1992, art. 8, per aver la CTR ritenuto configurabile, quanto alle sanzioni irrogate, una situazione di incertezza normativa oggettiva.

7. Il primo motivo è fondato nei termini che seguono.

7.1. La CTR, infatti, ha ritenuto che sulla regolarità delle fatture e sulla qualificazione giuridica della Associazione Maria SS ONLUS ai fini dell'applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 5, fossero intervenute le "sentenze della Commissione Tributaria Provinciale di Enna n. 253-254-255/2009 aventi efficacia di giudicato", sicchè i loro effetti si estendevano "anche agli accertamenti riguardanti le successive annualità, quali quelle in esame".

In realtà, nessuna delle decisioni invocate è passata in giudicato e, anzi, le stesse sono state impugnate sia in appello che in cassazione (come precisato dall'Agenzia e come risulta dallo stesso controricorso ove si richiamano i contenziosi avverso e sentenze nn. 97, 99 e 100/21/13 della CTR, riferite alle sopra indicate decisioni della CTP di Enna) e sono attualmente pendenti ed oggetto di istanza di definizione agevolata ex D.L. n. 119 del 2018.

In forza di tale erroneo assunto, pertanto, il giudice d'appello ha omesso di operare la necessaria valutazione sulla qualificazione giuridica della ONLUS, che doveva essere effettuata anche alla luce dello statuto e della peculiare condizione conseguente alla trasformazione dell'ente.

Occorre ricordare, sul punto, che, secondo il consolidato orientamento della Corte, "in tema di IVA, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 6, comma 5, secondo periodo, per il quale si considerano effettuate in ogni caso all'atto del pagamento del corrispettivo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte allo Stato, ai suoi organi ed a determinati enti pubblici, contiene un'elencazione degli enti pubblici tassativa e non derogabile, in considerazione del chiaro tenore letterale della norma e del suo fondamento, rinvenibile non nell'oggetto o nella causa del contratto di cessione, ma nella qualità soggettiva del cessionario, sottoposto all'osservanza della normativa in materia di contabilità pubblica, non assumendo rilevanza, ai fini dell'interpretazione estensiva, l'asserita incertezza e frammentarietà della normativa individuante gli enti pubblici" (Cass. n. 13682 del 12/06/2009; in materia di enti ospedalieri v. anche Cass. n. 20540 del 22/09/2006).

7.2. Il secondo e il terzo motivo restano assorbiti.

Va infatti rilevato, con riguardo a quest'ultima doglianza, che la valutazione sulla sussistenza delle condizioni di obbiettiva incertezza normativa ovvero della rilevanza delle indicazioni

espresse dall'Ufficio, dovrà ancorarsi, secondo quanto sopra precisato, all'accertamento sulla qualificazione giuridica della società alla luce della trasformazione della società in ONLUS e del fatto che i pareri espressi dall'Ufficio si riferivano ad un regime giuridico anteriore a quello qui in rilievo.

8. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5, e del D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 16, comma 2, per aver la CTR ritenuto che l'obbligo della contribuente di effettuazione e versamento delle ritenute alla fonte sugli interessi passivi maturati sul rapporto con la Associazione O. ONLUS sorgesse solo al momento della effettiva corresponsione delle somme e non a quello della loro maturazione.

8.1. Il motivo è fondato.

Come affermato da giurisprudenza consolidata di questa Corte, infatti, la semplice indicazione degli interessi passivi nel bilancio della società rappresenta, essa stessa, la ragione per l'insorgere dell'obbligo di operare la ritenuta d'acconto, a prescindere dalla materiale erogazione degli stessi (v. Cass. n. 13807 del 27/06/2005; Cass. n. 8747 del 04/04/2008; Cass. n. 9469 del 21/04/2010; recentemente v. Cass. n. 3819 del 16/02/2018 che con riferimento a finanziamenti dei soci, ha precisato che "la società di capitali, che riceve somme di denaro a titolo di mutuo dai propri soci, ha l'obbligo di effettuare la ritenuta d'acconto sugli interessi dovuti non solo nel caso in cui la corresponsione degli stessi sia effettivamente avvenuta, ma anche quando essa sia soltanto presunta dalla legge, atteso il carattere normalmente oneroso del mutuo, sancito dall'art. 1815 c.c., ed in virtù della presunzione di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 45, comma 2"; Cass. n. 30036 del 21/11/2018).

Ne deriva che, diversamente da quanto affermato dalla CTR, l'obbligo di effettuare la ritenuta d'acconto sugli interessi corrispettivi dovuti in conseguenza del finanziamento, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, sussiste non solo nel caso in cui la corresponsione dei suddetti interessi sia effettivamente avvenuta, ma anche quando essa sia soltanto presunta dalla legge.

Nè rileva - come sostenuto dal PG - quanto previsto dall'art. 45 TUIR, comma 3 (previsione, peraltro, neppure oggetto di considerazione da parte della CTR che espressamente parla di capitali dati a mutuo), venendo in rilievo non un contratto di conto corrente ma - come emerge dallo stesso controricorso - un rapporto di conto corrente "in base al quale vengono trasferite da una società all'altra le somme eventualmente eccedenti il normale fabbisogno di cassa e consentire così all'altra società il superamento di momentanee tensioni di liquidità" e, dunque, di una ipotesi riconducibile ad un finanziamento o mutuo, soggetta alla disciplina di cui all'art. 45 TUIR, comma 2.

9. Il quinto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. per non aver la CTR tenuto conto delle prove addotte dall'Ufficio.

9.1. Anche tale doglianza resta assorbita dall'accoglimento del primo motivo.

10. In accoglimento del primo e del quarto motivo, assorbiti gli altri, la sentenza va pertanto cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione per un

nuovo esame.

Le spese relative al giudizio avverso il diniego di condono vanno invece compensate attesa la novità della questione.

11. Va, infine, escluso, con riguardo al rigetto dell'impugnazione del diniego di condono, che sia applicabile il disposto di cui al D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater (T.U. delle spese di giustizia) secondo il quale "Quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-bis.", introdotto con la L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17.

La norma, invero, sembra riferirsi, in termini onnicomprensivi, alla "impugnazione", senza ulteriori qualificazioni.

Occorre tuttavia osservare che la L. n. 183 del 2011, art. 28, comma 1, lett. a), che ha inserito l'art. 13 T.U. cit., comma 1-bis - a cui il comma 1-quater fa riferimento - ha sì previsto che "Il contributo di cui al comma 1 è aumentato della metà per i giudizi di impugnazione ed è raddoppiato per i processi dinanzi alla Corte di cassazione", ma deve essere riguardato alla luce del medesimo art. 28, successivo comma 3, che fornisce la disciplina temporale e per il quale "La disposizione di cui alla lett. a), comma 1, si applica anche alle controversie pendenti nelle quali il provvedimento impugnato è stato pubblicato ovvero, nei casi in cui non sia prevista la pubblicazione, depositato successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge".

La disciplina, pertanto, resta strettamente ancorata ai giudizi (le "controversie pendenti") e all'oggetto, giudiziale, degli stessi poichè investe l'impugnazione di un provvedimento "pubblicato" ovvero "depositato".

In altri termini, l'alveo del T.U. cit., art. 13, comma 1-quater, è oggettivamente delimitato alla natura giudiziale del provvedimento oggetto dell'impugnazione e non può includere le impugnazioni che, pur proposte con ricorso per cassazione, riguardino, come nella specie, un atto amministrativo.

Non va trascurato, sul punto, che la competenza della Corte di cassazione è ancorata, in questo ambito, al dato funzionale che la controversia di merito è pendente innanzi ad essa e che, in tale prospettiva, la Corte opera come giudice di primo (e unico) grado sulla specifica problematica e non come giudice delle fasi successive.

Si tratta di conclusione coerente, del resto, anche con la ratio sanzionatoria (che ne impone una stretta interpretazione) dell'art. 13 T.U. cit., comma 1-quater, volta a disincentivare la proposizione nel giudizio di impugnazioni meramente defatigatorie (v. Cass. n. 13636 del 02/07/2015; Cass. n. 12103 del 17/05/2018; Cass. n. 20697 del 20/07/2021), atteso che, rispetto alla fattispecie qui in considerazione, un simile effetto è assente restando inalterato, nel caso di infondatezza dell'impugnazione del diniego di condono, giudizio riferito alla questione sostanziale.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso avverso il diniego di condono.

Accoglie il primo e il quarto motivo del ricorso dell'Agenzia delle entrate, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Sicilia in diversa composizione. Compensa le spese relative ai ricorso avverso il diniego di condono.

Così deciso in Roma, il 15 settembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 29 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza