Sentenza del 04/07/2022 n. 21116 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. In data 30 novembre 1982, la Cassa di Risparmio di Torino S.p.A. (in pendenza di lite incorporata dalla Unicredit S.p.A.) presentò istanza ai sensi del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 24, comma 1, convertito dalla L. 7 agosto 1982, n. 516, per la definizione di alcune controversie (c.d. condono per le liti pendenti) afferenti la (oggi abolita) imposta di ricchezza mobile per le annualità 1970, 1971, 1972 e 1973.

L'Ufficio imposte dirette di Torino liquidò l'imposta dovuta assumendo, quale base di calcolo, i due terzi del maggior imponibile accertato (in luogo dei due terzi dell'imponibile accertato, come invocato dalla contribuente); per l'effetto, attivò la conseguente iscrizione a ruolo dei relativi importi e ne richiese il pagamento con due distinte cartelle, la n. 510346 e la n. 529907.

2. L'impugnativa della contribuente avverso quest'ultima cartella venne accolta dalla Commissione tributaria di primo grado di Torino, con decisione confermata dalla Commissione tributaria di secondo grado della stessa città, la quale ordinò altresì all'Amministrazione finanziaria la restituzione della maggiore somma pagata.

3. L'ulteriore gravame interposto dall'Ufficio finanziario è stato infine disatteso dalla Commissione tributaria centrale - sezione del Piemonte con la sentenza in epigrafe indicata, recante declaratoria di "automatica definizione della controversia per quanto riguarda la cartella n. 529907 notificata in data 20.05.1985".

4. Ricorre per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a due motivi, cui resiste, con controricorso, la Unicredit S.p.A..

5. Fissato per l'udienza pubblica del 9 marzo 2022, il ricorso è stato in pari data trattato in Camera di Consiglio, ai sensi del D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8 bis, convertito nella L. n. 176 del 2020, senza l'intervento del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non essendo stata formulata richiesta di discussione orale.

6. Entro il quindicesimo giorno precedente l'udienza, il P.G. ha formulato conclusioni motivate.

7. Parte controricorrente ha depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 12 disp. gen., comma 1, dell'art. 101 Cost., comma 2, e dell'art. 134 Cost., della L. 12 febbraio 1983, n. 27, art. 4 e della L.

11 marzo 1953, n. 87, art. 23, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Assume la difesa erariale che il giudice di prossimità, con l'ascrivere valenza innovativa (e non interpretativa) al disposto della L. n. 27 del 1983 abbia in sostanza disapplicato l'art. 4 di siffatta legge, esercitando un sindacato diffuso di costituzionalità non consentito al giudice del merito, siccome lesivo della sfera di attribuzione riservata alla Corte Costituzionale.

2. Il secondo motivo prospetta violazione del D.L. n. 429 del 1982, art. 24, convertito dalla L. n. 516 del 1982 (nella versione novellata dal D.L. 15 dicembre 1982, n. 916, art. 2 bis, come modificato dalla L. di conversione n. 27 del 1983), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

L'error iuris da cui è inficiata la sentenza impugnata risiede, ad avviso del ricorrente, nell'aver attribuito alla norma dettata dalla L. n. 27 del 1983 natura innovativa, anzichè interpretativa con efficacia retroattiva; per contro, l'esegesi letterale del testo originario del D.L. n. 429 del 1982, art. 24, confortata da una lettura orientata ai principi costituzionali di ragionevolezza, eguaglianza e capacità contributiva, impone di riferire il corrispettivo da versare per il condono ai due terzi delle imposte corrispondenti al maggior imponibile accertato dall'Ufficio, non all'imponibile complessivo, cioè ricomprendente quanto già dichiarato dal contribuente.

3. I motivi - da scrutinare congiuntamente, siccome avvinti da intima connessione - sono fondati nei termini appresso chiariti.

3.1. Nel suo originario tenore, il D.L. n. 429 del 1982, art. 24, consentiva la definizione delle "controversie relative alle imposte dirette abolite per effetto della riforma tributaria, pendenti alla data di entrata in vigore del presente decreto" su richiesta del contribuente (ed altresì del sostituto d'imposta, per effetto della integrazione operata dalla L. di conversione n. 516 del 1982) "per un imponibile pari ai due terzi di quello accertato dall'ufficio".

Il D.L. n. 916 del 1982, art. 2-bis, inserito dalla L. di conversione n. 27 del 1983, art. 1, operava la riformulazione della norma mediante la sostituzione delle parole "di quello accertato dall'ufficio" con le seguenti: "del maggiore imponibile accertato dall'ufficio".

La L. n. 27 del 1983, art. 4, stabiliva poi che "le disposizioni contenute nel D.L. n. 916 del 1982, art. 2-bis, hanno effetto dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 429 del 1982".

3.2. Così individuate le coordinate normative di riferimento, la questione dibattuta concerne, in sintesi, il criterio di determinazione dell'importo occorrente per la definizione condonistica di imposte di ricchezza mobile in caso di istanza presentata medio tempore, cioè a dire nell'intervallo temporale compreso tra l'emanazione del D.L. n. 429 del 1982, art. 24 e la successiva interpolazione di detta norma compiuta dal D.L. n. 916 del 1982 (recte, dalla L. n. 27 del 1983).

Sulla richiesta all'epoca formulata dall'istituto bancario in questa sede controricorrente, l'Amministrazione finanziaria liquidò il predetto importo (procedendo alla sua riscossione mediante iscrizione a ruolo ed emissione di cartelle di pagamento) assumendo quale base di computo il c.d. differenziale, ovvero l'eccedenza dell'imponibile accertato rispetto all'imponibile

dichiarato dal contribuente, importo da aggiungersi all'imposta in toto dovuta sull'imponibile propria sponte oggetto di dichiarazione del contribuente.

Accogliendo la spiegata impugnativa, i giudici di merito hanno valutato non corretta tale metodologia di calcolo, ritenendo invece la somma da assoggettare ad imposta ai fini del condono pari ai due terzi (il c.d. moltiplicatore) dell'imponibile accertato, somma inclusiva dunque di quanto già propria sponte dichiarato dal contribuente.

In specie, la sentenza qui gravata ha reputato l'interpolazione operata dal D.L. n. 916 del 1982 (recte, alla L. n. 27 del 1983) disposizione innovativa, insuscettibile (a dispetto della decorrenza temporale expresse fissata dalla L. n. 27 del 1983, art. 4) di applicazione retroattiva, per la prioritaria "tutela dell'affidamento che legittimamente ripone il cittadino sulla certezza dell'ordinamento giuridico"; ha concluso che il condono "presuppone l'adesione del contribuente ad una proposta avanzata dall'Erario. Pare evidente come i termini non possano essere modificati, successivamente al momento di accettazione che perfeziona il negozio stesso".

4. Ritiene questa Corte che altro e ben differente sia il significato dell'intervento condonistico attuato dal D.L. n. 429 del 1982 nella sua interezza e nelle sue evoluzioni positive apprezzato.

E tanto alla stregua di canoni ermeneutici di natura sistematica, letterale, logica.

4.1. Dal punto di vista sistematico, pare opportuno muovere da una premessa relativa alla fisiologia ed all'efficacia della legislazione condonistica in linea generale considerata, come delineate dagli indirizzi esegetici del giudice della nomofilachia.

Nelle plurime e variegate formulate sperimentate nel nostro ordinamento, elemento comune connotante le disposizioni di condono è rappresentato dalla facoltà concessa al contribuente di regolarizzare la sua posizione fiscale rimediando alle eventuali inadempienze commesse (o in corso di accertamento, amministrativo o giudiziario), mediante il versamento di una somma di danaro fissa o proporzionale all'entità delle violazioni tributarie che s'intendono sanare, allo scopo di deflazionare il carico giudiziario (attraverso la definizione di liti in corso o eventuali) e di garantire la riscossione di un credito erariale di carattere incerto.

Se, in generale, ogni imposta altro non è che un'obbligazione di riparto secondo criteri, oggettivi e soggettivi, stabiliti dalla legge, la disposizione di condono deroga alla legge d'imposta e stabilisce, per i fruitori, un sistema d'imposizione, cioè di riparto della spesa pubblica, diversificato ma legittimato da esigenze ritenute meritevoli di tutela, siccome rispondenti ad interessi di grado sovraordinato: la sanatoria derivante dal condono è quindi l'effetto potestativo riconosciuto dalla legge all'adesione oblativa ivi prevista.

Ne deriva - ed in ciò si annida l'error iuris al fondo inficiante il ragionamento svolto nella sentenza impugnata - che l'istituto del condono tributario opera secondo meccanismi di diritto pubblico, esulanti dalla (ed eterogenei rispetto alla) modificazione negoziata dell'obbligazione per via di novazione, transazione o conciliazione (sul tema, diffusamente, Cass., Sez. U, 27/01/2016 n. 1518).

Quanto alla conformità ai principi supremi dell'ordinamento, è stato più volte affermato dal giudice delle leggi che il condono fiscale è essenzialmente diretto a soddisfare l'interesse costituzionale all'acquisizione delle disponibilità finanziarie necessarie a sostenere le pubbliche spese, incentivando la definizione semplificata e spedita delle pendenze mediante il parziale pagamento del debito tributario: dunque, non è di per sè irragionevole che la normativa persegua i soli contingenti e concorrenti obiettivi di ridurre il contenzioso - anche potenziale - con i contribuenti e conseguire un immediato introito finanziario, benchè in misura ridotta rispetto a quello astrattamente ricavabile, nè è irragionevole la concessione di benefici (di solito la riduzione della misura dovuta), dacchè le eccezionali esigenze della finanza pubblica consentono di collegare il pieno effetto liberatorio dell'obbligazione tributaria ad un adempimento anche soltanto parziale di essa (tra i più significativi arresti della Consulta sul tema, cfr. Corte Cost. 09/04/2009, n. 109, Corte Cost. 25/10/2005, n. 402; Corte Cost. 27/07/2005, n. 340; Corte Cost. 11/10/2000, n. 416).

Nella illustrata prospettiva, la norma condonistica si presenta ontologicamente rivolta al passato, cioè finalizzata a regolamentare fattispecie già perfezionate oppure obbligazioni maturate all'epoca di introduzione o di vigenza della disposizione: essa, pertanto, tramite meccanismi che operano soltanto successivamente alla sua vigenza, è soltanto apparentemente ma non già autenticamente retroattiva, in quanto, senza alterare gli elementi fondamentali del tributo, si pone come derogativa di un richiamo circostanziato dei fatti o di ridefinizione giuridica degli stessi che continuano ad esprimere conseguenze giuridiche nel presente.

Funditus, l'effetto normale della sanatoria fiscale è quello di elidere, con il pagamento in misura predefinita, le conseguenze sanzionatorie, di tipo amministrativo e penale, derivanti dal non corretto adempimento dell'obbligazione tributaria ma, soprattutto, quello di elidere la res (anche solo potenzialmente) litigiosa.

Il discorso sin qui condotto apporta un primo argomento a favore del metodo di determinazione del quantum adoperato dall'A.F.: nella vicenda disciplinata dal D.L. n. 429 del 1982, la res litigiosa da elidere, non può che individuarsi nell'"accertato", ovvero nel maggior importo della ricchezza in origine sottratta ad imposizione dal contribuente con l'omessa esposizione in dichiarazione, non già nel "dichiarato", dacchè sulla debenza del tributo sull'imponibile denunciato dal contribuente non può, in assoluto, sussistere controversia.

4.2. Depone nel senso indicato (ed in maniera dirimente) anche un'esegesi ancorata alla lettera del dato positivo.

In primo luogo, il riferimento, reiterato nel primo e nel comma 2 dell'art. 24 in disamina e rimasto in parte qua immune dalle vicende evolutive della norma, alla "definizione delle controversie" afferenti i tributi contestualmente aboliti.

Posto che la palesata intenzione dei conditores del D.L. n. 429 del 1982 era (al pari di ogni altra previsione condonistica) neutralizzare il contenzioso (insorto o insorgendo) tra il contribuente ed il fisco, l'oggetto della sanatoria deve ravvisarsi in una porzione del rapporto tributario dibattuta (o suscettibile di divenire tale), in un importo cioè che (anche soltanto in fieri) integri una pretesa

dell'A.F. resistita dal contribuente: in altri termini, soltanto ed esclusivamente nella maggior entità dell'imponibile accertato.

Ancora più illuminante si rivela poi la lettura nella sua integralità dell'art. 24 in parola.

Si intende far peculiare richiamo al comma 4 di tale articolo (anch'esso non attinto dai posteriori interventi legislativi), il quale così recita: "L'ammontare delle imposte, delle maggiori imposte, delle sovrimposte e delle addizionali corrispondenti agli imponibili definiti al netto di quanto già iscritto a ruolo o versato, è riscosso mediante iscrizione a ruolo a norma dell'art. 20".

Nello specificare partitamente le varie componenti dell'importo da iscrivere a ruolo a seguito dell'istanza di condono, il legislatore fa separata ed autonoma menzione delle "imposte" e delle "maggiori imposte", distinzione cui corrisponde, nel diritto tributario, una differente matrice causale delle predette voci: l'ammontare delle imposte è determinato sull'imponibile dichiarato, l'ammontare delle maggiori imposte invece sul più elevato imponibile accertato.

Risulta allora evidente come, anche nella vigenza della originaria versione del comma 1 dell'art. 24 (riferita ad "un imponibile pari ai due terzi di quello accertato da/l'ufficio"), il perfezionamento della sanatoria fiscale postulasse (attraverso il passaggio obbligato della riscossione a mezzo ruolo) la corresponsione di importi - al netto di quanto già versato o riscosso - separatamente ascritti ad imposte sul dichiarato e ad imposte sulla maggiore entità imponibile accertata.

Si disvela pertanto chiaro il senso della interpolazione compiuta dal D.L. n. 916 del 1982 (recte, dalla L. n. 27 del 1983): la previsione del "del maggiore imponibile accertato dall'ufficio" non innova o modifica la portata precettiva del previgente comma 1, nè offre di quest'ultimo una interpretazione autentica, ma unicamente esplicita, in maniera chiarificatrice, il significato già - implicitamente ma univocamente - attribuibile alla disposizione.

Esclusa valenza innovativa o interpretativa della interpolazione de qua, appaiono così superati i dubbi di costituzionalità prospettati, per contrasto con i principi di eguaglianza e di capacità contributiva, circa la retrodatazione (all'epoca di vigenza del D.L. n. 429 del 1982) della sua efficacia sancita dalla L. n. 27 del 1983, art. 4.

4.3. Corrobora l'enunciata conclusione anche una considerazione logica, ispirata al canone della ragionevolezza.

L'impostazione suggerita dal contribuente (determinare l'importo necessario ai fini del condono applicando la percentuale dei due terzi su una somma inclusiva dell'imponibile già dichiarato), produce, in tutte le ipotesi di evasione non superiore al 50% dell'imponibile dichiarato, una riduzione della base di computo della somma da versare per la sanatoria, con un duplice illogico esito: consentire, in tali casi, l'accesso al condono senza il versamento di alcunchè; a parità di imponibile evaso, quantificare in misura diversa l'importo occorrente per la sanatoria in ragione della differente entità dell'imponibile esposto dal contribuente in dichiarazione.

Si tratta di risultati che minerebbero la conformità della procedura di definizione in discorso al principio del concorso nella spesa pubblica in base alla capacità contributiva dei singoli salvaguardato dall'art. 53 Cost., principio che invece, come questa Corte ha già avuto modo di

puntualizzare (Cass. 04/10/1984, n. 537), appare rispettato dal c.d. "condono 1982" nella misura in cui esso, finalizzato ad una rapida eliminazione delle pendenze tributarie, garantisce il contemperamento delle pretese dell'Amministrazione finanziaria con il diritto del contribuente ad una giusta imposizione, e non uno sconto ingiustificato della tassazione globale dei dichiaranti evasori rispetto alla normale regola impositiva applicata ai dichiaranti diligenti.

5. Le illustrate considerazioni conducono ad affermare il seguente principio di diritto: "In tema di definizione delle controversie relative alle imposte dirette abolite per effetto della riforma tributaria del 1972, la interpolazione operata dal D.L. 15 dicembre 1982, n. 916, art. 2-bis) introdotto dalla L. di conversione 12 febbraio 1983, n. 27) al disposto del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 24, comma 1 (convertito dalla L. 7 agosto 1982, n. 516), consistente nella sostituzione alle parole "di quello accertato dall'ufficio" delle parole "del maggiore imponibile accertato dall'ufficio" non ha valenza innovativa e nemmeno interpretativa della pregressa disposizione, ma ne esplicita il significato già univocamente attribuibile alla stessa in base a criteri di interpretazione letterale, logica e sistematica. Ne deriva che per le istanze di condono formulate anche prima della L. n. 27 del 1983, l'importo da iscrivere a ruolo ai fini del perfezionamento della sanatoria va determinato su un imponibile pari ai due terzi del maggiore imponibile accertato dall'ufficio".

6. Da tale principio si è discostata l'impugnata sentenza la quale va pertanto cassata, in accoglimento del ricorso; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto dell'originaria domanda del contribuente.

7. La novità e la complessità delle questioni giuridiche esaminate giustificano l'integrale compensazione tra le parti delle spese processuali relative ai gradi di merito, conformando il regolamento delle spese del giudizio di legittimità al principio della soccombenza.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso del contribuente.

Dichiara interamente compensate tra le parti le spese processuali dei gradi di merito e condanna la controricorrente Unicredit S.p.A. alla refusione in favore della ricorrente Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in complessivi Euro 22.000 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Quinta Sezione Civile, il 9 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 4 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza