Sentenza del 08/11/2022 n. 32779 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Ge.MA. Srl propone ricorso, affidato a cinque motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna aveva respinto l'appello avverso la sentenza n. 45/2016 della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna, in rigetto del ricorso proposto avverso cartella esattoriale per il pagamento di tributi erariali (annualità (---)), notificata da Equitalia Centro Spa per conto dell'Agenzia delle entrate;

l'Agenzia delle entrate e la Concessionaria sono rimaste intimate.

Motivi della decisione

CHE:

1.1. con il primo motivo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione di norme di diritto (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 67, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 163) e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia erroneamente disatteso la doglianza circa la "illegittimità e/o nullità del ruolo emesso e reso esecutivo in duplicazione di altro ruolo emesso da diverso ufficio e... (la)... conseguente illegittimità e/o nullità della cartella esattoriale";

1.2. la doglianza è infondata;

1.3. la società contribuente lamenta la "duplicazione dei ruoli" dolendosi in realtà della doppia pretesa impositiva, ma proprio quest'ultima è stata esclusa dai giudici del merito, i quali hanno considerato l'intervenuto sgravio in autotutela del primo atto impositivo e, quali giudici del rapporto tributario, hanno confermato la sussistenza della pretesa fiscale;

1.3. è d'uopo invero osservare che lo sgravio (in autotutela) non era tardivo, posto che nessuna pronuncia era stata ancora resa, e l'effetto ex tunc della revoca dell'atto (cfr. diffusamente Cass. n. 27200 del 4/12/2013) comportava il venir meno ab origine della doppia pretesa impositiva);

2.1. con il secondo motivo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione di norme di diritto (L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, n. 5 e D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, art. 1), ed omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) lamentando che la Commissione tributaria regionale abbia erroneamente disatteso la doglianza circa la mancata instaurazione del contraddittorio preventivo con la contribuente, ed omesso di "valutare adeguatamente la...

comunicazione della contribuente in ordine alla mancata opzione" circa la rateizzazione delle somme dovute in base alla presentata dichiarazione dei redditi;

2.2. le censure vanno disattese;

2.3. in primo luogo va ribadito che, trattandosi nella fattispecie di imposte sui redditi (imposta sostitutiva rivalutazione beni immobili ex D.L. 29 novembre 2008, n. 185, conv.), "l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito" (Cass. S.U. n. 24823 del 2015, cit.; conf. Cass. n. 11560 del 11/05/2018; Cass. n. 27421 del 29/10/2018);

2.4. ne consegue che, per quanto riguarda l'accertamento relativo all'imposta in oggetto, non sussiste alcun obbligo generalizzato di contraddittorio, diversamente da quanto sostenuto dalla contribuente;

2.5. le ulteriori censure sono inammissibili;

2.6. la doglianza circa la mancata valutazione dell'opzione per il mancato rateizzo, asseritamente espressa dalla contribuente con raccomandata inviata all'Agenzia delle entrate nel luglio 2014, - al di là delle indicazioni sub specie di error in procedendo all'interno del motivo - essenzialmente censura l'impugnato dictum, per un verso, con riferimento all'asserito omesso esame di profili afferenti al giudizio "di fatto", per altro verso, con riferimento all'asserito omesso esame di risultanze istruttorie - documentali;

2.7. in relazione al primo aspetto, è da escludere senz'altro che forme di "anomalia motivazionale" rilevanti alla stregua della pronuncia n. 8053 del 7.4.2014 delle Sezioni Unite di questa Corte - e tra le quali non è annoverabile il semplice difetto di "sufficienza" della motivazione - possano scorgersi in relazione alle motivazioni dell'impugnata ordinanza, che ha dato atto dell'"opzione di rateazione" espressa dalla contribuente nel Mod. Unico (---) "mediante indicazione nel rigo RQ 44 (prima rata) dell'importo corrispondente alla prima delle tre rate", compiutamente ed intellegibilmente esplicitando il proprio iter argomentativo;

2.8. in relazione al secondo aspetto, l'allegazione in parola si espone al rilievo del difetto di specificità ex art. 366 c.p.c. del ricorso, non avendo la ricorrente (in ragione del silenzio, al riguardo, della sentenza impugnata) in alcun modo indicato dove e quando essa sia stata prospettata nel corso dei pregressi gradi di giudizio, laddove al contrario è suo onere precipuo "di indicare in quale specifico atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Suprema Corte di controllare ex actis la veridicità di tale asserzione prima di esaminare il merito della suddetta questione" (cfr. SS.UU. 2399/14; 6230/14; 5679/14);

2.9. occorre inoltre rilevare che la censura risulta inammissibile, sotto il profilo del difetto di specificità, anche in virtù del principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte secondo cui il ricorrente per cassazione, che intenda dolersi dell'omessa od erronea valutazione di un documento da parte del giudice di merito, ha il duplice onere, imposto dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, di produrlo agli atti, indicando esattamente nel ricorso in quale fase processuale ed in quale fascicolo di parte si trovi il documento in questione e di indicarne il contenuto, trascrivendolo o riassumendolo nel ricorso (cfr. da ult. Cass. Sez. U, n. 34469 del 27/12/2019);

2.10. il principio di specificità del ricorso per cassazione, ex art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6), è invero compatibile con il principio di cui all'art. 6, par. 1, della CEDU, qualora, in ossequio al criterio di proporzionalità, non trasmodi in un eccessivo formalismo, dovendosi, di conseguenza, ritenere rispettato ogni qualvolta l'indicazione dei documenti o degli atti processuali sui quali il ricorso si fondi, avvenga, alternativamente, o riassumendone il contenuto, o trascrivendone i passaggi essenziali, bastando, ai fini dell'assolvimento dell'onere di deposito previsto dall'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4, che il documento o l'atto, specificamente indicati nel ricorso, siano accompagnati da un riferimento idoneo ad identificare la fase del processo di merito in cui siano stati prodotti o formati (cfr. Cass. n. 11325 del 02/05/2023, Cass. n. 12481 del 19/04/2022);

3.1. con il terzo motivo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 36 bis per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente omesso di considerare che la contribuente non aveva ottemperato al pagamento di alcuna rata, essendo dunque decaduta dalla rateizzazione, il che comporterebbe l'applicazione dell'ordinario termine di decadenza;

3.2. la censura va parimenti disattesa;

3.3 il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 25, comma 10, lett. a), testualmente prevede quanto segue: "Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis, nonchè del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi del testo unico di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 19 e 20";

3.4. i Giudici di appello hanno dunque correttamente applicato l'istituto della decadenza, avuto riguardo all'epoca di pagamento dell'ultima rata stabilita "entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta 2010, con scadenza quindi nel 2011", risultando così applicabile il termine di decadenza del 31/12/2014 (essendo stata notificata la cartella impugnata in data 29/12/2014);

3.5. il dies a quo per il decorso della decadenza non può che essere calcolato, invero, dal momento in cui il debitore avrebbe dovuto pagare e non paga (e non dal momento della presentazione dell'istanza), derivando ciò dalla considerazione logica che l'estinzione parziale del

credito d'imposta, in quanto non satisfattivo dell'integrale richiesta di rimborso, contiene la manifestazione di consapevolezza dell'esistenza del debito e comporta, una volta eseguito il pagamento, anche un implicito riconoscimento del debito stesso, sicchè solo il mancato adempimento dell'ultima rata disvela l'intenzione di non ottemperare al pagamento e fa sorgere il diritto del creditore all'adempimento coattivo (cfr. Cass. n. 7920 del 19/03/2021in motiv.);

4.1. con il quarto motivo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione "del D.L. n. 185 del 2008" e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia erroneamente respinto la doglianza dell'appellante secondo cui, posto che "il valore d'uso dell'immobilizzazione non può in nessun caso essere superato dalla rivalutazione eseguita" e la contribuente non aveva "usufruito di alcuna rivalutazione... (a causa)... del crollo dei valori di mercato immobiliare", era dunque venuto meno il presupposto per l'applicazione dell'imposta;

4.2. la doglianza va disattesa;

4.3. va infatti rilevato che l'imposta sostitutiva è opportunità che il Fisco offre al contribuente per frazionare e determinare mediante una sorta di autovalutazione (la perizia giurata in luogo dell'accertamento futuro degli uffici finanziari) l'imposta che sarebbe dovuta per la plusvalenza in corso di maturazione;

4.4. il contribuente paga in tal modo un'imposta che si sostituisce a quella futura e il cui presupposto non è la futura e incerta plusvalenza, ma l'importo riscontrato effettivamente mediante la perizia giurata che lo stesso contribuente affida al professionista;

4.5. l'interesse del contribuente a liberarsi dalla futura tassazione della plusvalenza corrisponde all'interesse erariale a incassare un tributo nell'anno in cui il contribuente esercita la facoltà, senza attendere la futura e incerta maturazione della plusvalenza, nè può dirsi che la scelta del contribuente è solo un'attenuazione del prelievo dovuto "al verificarsi del fatto tassabile", giacchè l'imposta sorge ed è liquidata immediatamente e il beneficio è altrettanto immediato: il contribuente è da quel momento libero di cedere il bene senza essere soggetto a tassazione della plusvalenza (cfr. Cass. n. 21049 del 24/08/2018 in motiv.);

4.6. come correttamente affermato dalla Commissione tributaria regionale, quindi, il presupposto impositivo opera già con l'irretrattabile scelta di avvalersi dell'istituto e con il pagamento, anche parziale;

5.1. con il quinto motivo la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2, e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia respinto le doglianze della contribuente circa l'illegittima applicazione delle sanzioni in ragione dell'"esistenza di obiettive condizioni di incertezza" in relazione alla scarsa chiarezza delle istruzioni e del modello della dichiarazione dei redditi;

5.2. la censura va parimenti disattesa;

5.3. in tema di obiettiva incertezza della normativa tributaria, questa Corte ha affermato il condivisibile principio, che va ribadito, secondo cui essa ricorre nell'ipotesi di incertezza

inevitabile sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della disposizione tributaria, anche all'esito del procedimento di interpretazione della stessa da parte del giudice (cfr. Cass. n. 18718 del 13/07/2018), e, più in particolare, si è affermato che l'incertezza normativa oggettiva è caratterizzata dall'impossibilità di individuare con sicurezza e univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e può essere desunta da alcuni indici, quali: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente (cfr. Cass. n. 15452 del 13/06/2018);

5.4. nel caso in esame, la Commissione tributaria regionale ha dunque respinto le doglianze della contribuente affermando quanto segue: "L'eccezione, per ciò che attiene alle sanzioni, si rivela di scarso pregio, determinata da una generica illegittimità relativamente alla normativa di riferimento, che sarebbe determinata da condizioni di incertezza. Di contro, le istruzioni relative al Mod. Unico (---) risultano molto chiare anche in ordine alla compilazione del Quadro RQ";

5.5. le affermazioni della Commissione tributaria regionale risultano, dunque, pienamente condivisibili ed esenti da censure in diritto, considerando l'evidente genericità di deduzione della censura da parte della ricorrente che ha del tutto omesso di dimostrare, in concreto, che il procedimento interpretativo della norma conduceva inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili con riguardo allo specifico contenuto delle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria, non potendo ritenersi che la sola dedotta mancanza, nel modello di dichiarazione, di un "riquadro specifico per la barratura di una casella per l'opzione", in presenza unicamente di "una casella da riempire con l'importo della prima rata in caso di rateizzo", fosse idonea a determinare un'obiettiva incertezza sulla portata e l'ambito di applicazione della norma tributaria;

5. sulla scorta di quanto sin qui illustrato consegue il rigetto del ricorso;

4. nulla sulle spese in difetto di costituzione dell'Agenzia delle entate e dell'agente della riscossione, rimasti intimati.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio tenutasi in modalità da remoto della Corte di Cassazione Sezione Tributaria, il 6 novembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 27 novembre 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza