

Sentenza del 12/12/2023 n. 34806 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Emiro Cinema Srl impugnò innanzi alla Commissione tributaria provinciale di (Omissis) la cartella di pagamento notificata il 20 ottobre 2010, con la quale, a seguito di controllo automatizzato ex D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis era stato recuperato il credito di imposta per gli esercenti sale cinematografiche che la società contribuente aveva erroneamente compensato nella dichiarazione dei redditi 2007, con irrogazione di sanzione.

La contribuente sostenne che l'importo oggetto di compensazione era stato da lei indicato in misura eccedente il dovuto a causa di un mero errore materiale.

La C.T.P. accolse parzialmente il ricorso, annullando la cartella impugnata limitatamente alle sanzioni.

2. La sentenza fu oggetto di appello principale da parte di Emiro Cinema e di appello incidentale erariale innanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna.

I giudici regionali respinsero entrambe le impugnazioni.

A sostegno della decisione, ritennero anzitutto infondate le doglianze della contribuente inerenti all'asserita violazione del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 602, art. 26 e della l. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6. Quindi, quanto al merito della pretesa, osservarono che la compensazione è ammessa solo per i crediti d'imposta risultanti dalle dichiarazioni e che, nella specie, la società aveva omesso di indicare il credito compensato.

Ritennero infine, quanto alle sanzioni annullate in primo grado, che fosse verosimile l'assunto difensivo secondo cui si trattava di errore materiale, idoneo, in via equitativa, ad escludere la sussistenza di una vera e propria condotta colposa.

3. Emiro Cinema ha impugnato la sentenza d'appello con ricorso per cassazione affidato a tre motivi. L'Agenzia delle entrate ha depositato controricorso e ricorso incidentale affidato a due motivi.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la nullità della sentenza impugnata per omessa pronunzia.

Lamenta, in particolare, che la C.T.R. non avrebbe statuito sul motivo di appello con il quale essa aveva dedotto la nullità della sentenza di primo grado per insufficiente motivazione, nella parte

in cui vi si affermava che il credito d'imposta non poteva esser posto in compensazione "perchè non indicato nel quadro opportuno".

2. Con il secondo motivo, rubricato "nullità della sentenza impugnata per erronea motivazione ai sensi dell' art. 360 c.p.c., n. 5, oltre che per falsa applicazione del D.Lgs. n. 241 del 1997 , art. 17 ", la ricorrente assume che la sentenza impugnata avrebbe travisato il contenuto del suo appello, ritenendo censurato il profilo dell'esistenza dei crediti e non quello della loro compensabilità, come evincibile anche dal fatto che la C.T.R. aveva fatto riferimento alla disciplina generale della compensazione, recata dal D.Lgs. n. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17 anzichè a quella speciale relativa al credito d'imposta degli esercenti le sale cinematografiche.

3. Infine, con il terzo motivo, nuovamente deducendo nullità della sentenza, la ricorrente assume che la sentenza impugnata si porrebbe "in contrasto con quanto disposto dalla Costituzione, artt. 53 e 97 ".

Infatti, nel disconoscere il suo diritto ad emendare l'errore materiale commesso nella compilazione della dichiarazione, la C.T.R. avrebbe finito per consentire la realizzazione di un prelievo fiscale indebito e più gravoso di quello previsto dalla legge, in violazione dei principi costituzionali di capacità contributiva e correttezza dell'azione amministrativa.

Al riguardo, la ricorrente ribadisce che l'Ufficio non aveva mai contestato la sussistenza del credito; pertanto, il disconoscimento della compensazione era dipeso unicamente da una sua omissione materiale rispetto alla prescrizione, contenuta nella circolare n. 165/E del 2000 dell'Agenzia delle entrate, di necessaria annotazione dell'ammontare del credito d'imposta in uno dei registri di cui al D.P.R. n. 633 del 1972 , artt. 23 e 24 .

4. Il primo motivo di ricorso incidentale deduce nullità della sentenza per contrasto con l' art. 113 c.p.c..

L'Agenzia delle entrate assume che il giudizio reso dalla C.T.R. in ordine alla riconoscibilità dell'errore materiale, quale fatto giustificativo della non assoggettabilità a sanzione, sarebbe "incomprensibile e inconciliabile" con il dato obiettivo dell'omessa dichiarazione.

Osserva, inoltre, che nel processo tributario non ha cittadinanza la regola equitativa di giudizio alla quale la sentenza impugnata ha fatto espresso riferimento.

5. Con il secondo motivo, denunciando violazione del D.Lgs. n. 471 del 1997 , art. 13 , comma 1, la sentenza d'appello è censurata nella parte in cui ha ritenuto di qualificare come "mero errore scusabile" un'indebita compensazione di imposta, accertata in fatto ed assunta in diritto a presupposto determinante l'inutilizzabilità del credito.

6. Il primo motivo del ricorso principale non è fondato.

In proposito, il Collegio osserva che la nullità denunciata dalla ricorrente - attinente alla motivazione della sentenza di primo grado - non rientra fra quelle annoverate dall' art. 354 c.p.c., il rilievo delle quali onera il giudice d'appello della remissione della causa in primo grado; in tale

ipotesi, pertanto, vige la regola secondo cui il giudice d'appello è tenuto a decidere le questioni nel merito, operando il principio di conversione del vizio di nullità in motivo di gravame.

Posta tale premessa, nel caso di specie la C.T.R. ha ampiamente argomentato in punto alle ragioni ostative alla compensazione del credito, in termini idonei ad escludere che il difetto di motivazione denunciato dalla ricorrente con riferimento alla sentenza di primo grado ridondasse anche come vizio di omessa pronunzia nella decisione qui impugnata.

7. Il secondo motivo si appalesa, anzitutto, inammissibile per come formulato.

7.1. La ricorrente, infatti, assume che la sentenza d'appello sarebbe nulla "per erronea motivazione", invocando, al riguardo, la sussistenza di un'ipotesi riconducibile al paradigma di cui all'art. 360, comma 1, num. 5), c.p.c., nonché una violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17.

In proposito è noto, perchè ripetutamente affermato da questa Corte, che il motivo di ricorso per cassazione non può essere articolato mediante la sovrapposizione di mezzi eterogenei, in quanto riferiti alle diverse ipotesi contemplate dall' art. 360 c.p.c., comma 1, non essendo consentita la prospettazione di una medesima questione sotto profili incompatibili.

In particolare, Cass. n. 26874/2018 ha ritenuto incompatibile la denuncia della violazione o falsa applicazione di norme di diritto, che suppone accertati gli elementi del fatto in relazione al quale si dovrebbe decidere su di essa; la stessa decisione - con il successivo conforto di Cass. n. 36881/2021 - ha specificato che l'esposizione diretta e cumulativa delle questioni concernenti l'apprezzamento delle risultanze acquisite al processo e il tema del merito della causa mira a rimettere al giudice di legittimità il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, onde ricondurle ad uno dei mezzi d'impugnazione enunciati dall' art. 360 c.p.c., per poi ricercare quale o quali disposizioni sarebbero utilizzabili allo scopo, così attribuendo, inammissibilmente, al sindacato che in quella sede si esercita il compito di dare forma e contenuto giuridici alle lagnanze del ricorrente, onde poi decidere su di esse.

7.2. Inoltre, la denuncia di omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio è in questa sede inibita dal fatto che si verte in ipotesi di "doppia conforme", giacchè, in punto ai fatti che hanno determinato il credito tributario, si sono espresse nello stesso senso entrambe le decisioni di merito.

Nè può trovare àdito la denuncia di "nullità della sentenza per erronea motivazione"; la riformulazione dell'art. 360, comma 1, num. 5, c.p.c. non consente più, infatti, la proponibilità di una tale censura, se non nei limiti della verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dalla Cost., art. 111, comma 6, individuabile nelle ipotesi di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", fattispecie, tutte, che il motivo neppure adombra.

7.3. In ogni caso, la censura, ove scrutinata in relazione al solo profilo inerente alla violazione di legge, è infondata.

Secondo la ricorrente, i giudici d'appello avrebbero errato nel ritenere che essa si fosse doluta "in ordine a un profilo di ritenuta inesistenza dei crediti e non alla loro compensabilità", tant'è che hanno ritenuto "applicabile la norma generale di cui al D.Lgs. n. 241 del 1997 , art. 17 in luogo della disciplina generale prevista ad hoc per i crediti di imposta degli esercenti le sale cinematografiche".

La sentenza impugnata ha invece fatto corretta applicazione della norma richiamata, la quale, nel testo vigente all'epoca, prevedeva, in favore dei "soggetti che eseguono versamenti unitari delle imposte", la compensazione dei crediti "risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate"; a tale meccanismo faceva riferimento, richiamandolo espressamente, la l. 24 dicembre 2007, n. 244 , art. 1 , comma 331, che recava, all'epoca dei fatti, la disciplina del tax credit in favore degli esercenti sale cinematografiche.

Non vi è, dunque, alcuna violazione di legge nel riferimento alla disciplina generale contenuto nella sentenza d'appello e posto a fondamento del rilievo dell'inammissibilità della compensazione relativa ad un credito non risultante dalla dichiarazione dell'impresa esercente, "stante l'impossibilità di ricondurre il credito vantato alla dichiarazione del contribuente" (pag. 4).

8. E' infondato anche il terzo motivo del ricorso principale.

Nell'assumere la sussistenza di un errore materiale nella compilazione della propria dichiarazione dei redditi, la società contribuente invoca il principio generale di emendabilità della stessa in quanto avente carattere di mera dichiarazione di scienza.

Tale argomento, tuttavia, si pone in dichiarato contrasto con il consolidato indirizzo interpretativo di questa Corte, in base al quale detto principio si riferisce esclusivamente all'ipotesi ordinaria e non al caso in cui la dichiarazione abbia carattere negoziale, laddove occorre invece, ai fini dell'emenda, che il contribuente dimostri il carattere essenziale ed obiettivamente riconoscibile dell'errore in cui sia incorso, ai sensi degli artt. 1427 e ss. c.c. (così, fra le numerose altre, Cass. n. 35133/2022 ; Cass. n. 31237/2019 ; Cass. n. 25596/2018 ; Cass. n. 610/2018).

La stessa giurisprudenza annovera pacificamente fra tali ipotesi il caso in cui la dichiarazione si ponga come requisito per il riconoscimento di un credito d'imposta, nel qual caso l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi ovvero l'omessa compilazione dei relativi quadri non consente di beneficiare della compensazione per l'anno in cui la dichiarazione si riferisce.

Nella presente vicenda la contribuente non ha dedotto alcunchè in punto alla riconoscibilità del proprio, affermato errore; ne consegue il rilievo di infondatezza della censura.

9. Il primo motivo di ricorso incidentale è fondato, comportando tale statuizione l'assorbimento del restante.

9.1. Il D.L. n. 471 del 1997, art. 13 prevede, al comma 4, che per le ipotesi di violazione delle modalità di utilizzo del credito d'imposta previste dalle leggi vigenti si applichi, salva l'applicazione di disposizioni speciali, una sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.

Il comma 7 dello stesso articolo prevede, poi, che le sanzioni non si applichino "quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente"; null'altro è stabilito dalla disposizione in parola circa il non assoggettamento a sanzione del contribuente che sia incorso nelle violazioni indicate.

9.2. La C.T.R., confermando la statuizione resa all'esito del primo grado di giudizio, ha ritenuto di attribuire rilievo al fatto che la violazione contestata alla società contribuente fosse stata commessa in assenza di colpa.

Tale argomento non è sovrapponibile al contenuto dell'ultima disposizione richiamata; esso appare, invece, riconducibile alla previsione di cui al D.Lgs. n. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6 che, com'è noto, annovera le cause di non punibilità nell'ambito della disciplina generale delle sanzioni amministrative conseguenti a illecito tributario.

Nessuna delle ipotesi contemplate da tale disposizione appare tuttavia ricorrere nella specie; certamente non il caso di incertezza normativa oggettiva, che la società contribuente aveva l'onere di allegare nei suoi elementi fattuali (Cass. n. 18718/2018) e non ha invece neppure evocato; nè può ritenersi, come parrebbe adombrare la sentenza impugnata, che la violazione abbia carattere meramente formale, rilevante ai sensi del comma 5-bis del citato art. 6, poichè l'indebita utilizzazione di un credito d'imposta mediante l'omessa indicazione dello stesso nella dichiarazione dei redditi presenta il requisito sostanziale dell'obiettiva idoneità a pregiudicare l'esercizio delle azioni di controllo, da parte del fisco, in punto alla necessaria corrispondenza fra credito utilizzato in compensazione e effettivamente spettante al contribuente (cfr., per fattispecie non dissimile, Cass. n. 19185/2019).

Sussiste, pertanto, il denunziato vizio di violazione di legge in capo alla sentenza impugnata.

10. In conclusione, il ricorso principale va respinto e quello incidentale va accolto in relazione al primo motivo, con assorbimento del secondo non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto dell'originaria pretesa della contribuente.

Quest'ultima va condannata al pagamento delle spese del presente giudizio; le spese dei gradi di merito possono essere compensate.

Sussistono i presupposti per la condanna della ricorrente al versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del D.P.R. n. 115 del 2002 , comma 1-bis dell'art. 13 ove dovuto.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso principale, accoglie il ricorso incidentale in relazione al primo motivo, assorbe il secondo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originaria domanda della società contribuente anche in punto alle sanzioni.

Condanna la ricorrente principale al pagamento delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 5.800,00, oltre spese prenotate a debito; compensa le spese dei gradi di merito; pone a carico della ricorrente principale l'ulteriore versamento dell'importo previsto dal D.P.R. n. 115 del 2002 , comma 1-bis dell'art. 13 ove dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza