

Sentenza del 01/07/2024 n. 17973 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Molise veniva parzialmente accolto l'appello proposto da A.A. avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso n. 172/3/13 la quale aveva rigettato il ricorso introduttivo della contribuente, avente ad oggetto la cartella di pagamento n. (Omissis) emessa per IVA 2008 e 2007.

2. L'Agenzia delle Entrate, in sede di controllo automatizzato di cui all' art. 54 bis del D.P.R. n. 633/1972 , ha disconosciuto il credito IVA maturato nell'anno 2007 e riportato dalla contribuente nella dichiarazione relativa all'anno di imposta successivo, ritenendo omesse sia la dichiarazione relativa all'anno 2007 presentata irritualmente in quanto in forma cartacea e non telematicamente, sia la dichiarazione relativa all'anno 2008 presentata in data 4/10/2010 tardivamente.

3. A differenza del giudice di prime cure, il giudice d'appello, disattese le questioni preliminari, accoglieva la prospettazione della contribuente per due ragioni. In primo luogo, alla luce della disciplina speciale di cui godeva la ricorrente, in conseguenza dell'evento sismico del Molise del 31/12/2002 di cui ai commi 4 bis e 4 ter dell' art. 6 del D.L. n. 185/2008 , convertito, con modificazioni, dalla L. n. 2/2009 . In secondo luogo, in quanto riteneva che la cartella di pagamento potesse essere emessa all'esito della procedura automatizzata di cui all' art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 solo nel caso di controllo meramente cartolare della dichiarazione, escluso nel caso in esame per la complessità e difficoltà di "lettura" del rapporto tributario, data, per un verso, dalla spettanza del credito d'imposta esposto dal contribuente nelle dichiarazioni e, dall'altra, dalla riscontrata omessa presentazione delle stesse.

4. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, per due motivi, mentre la contribuente è rimasta intimata.

Motivi della decisione 5. Con il primo motivo di ricorso, senza specificazione del paradigma pertinente all' art.360 primo comma cod. proc. civ. comunque individuabile nel n.3, viene dedotta la violazione degli artt. 54 bis e 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all' art. 360 comma 1 cod. proc. civ., per non aver la CTR tenuto conto del fatto che l'Amministrazione finanziaria può legittimamente disconoscere il credito IVA in contestazione senza necessità di emettere un previo apposito avviso di accertamento.

6. Il motivo è fondato.

6.1. Questa Corte ha più volte affermato (Cass. Sez. 6-5, Ordinanza n. 39331 del 10/12/2021 , conforme a Cass. Sez. 6-5, Ordinanza n. 4360 del 20/02/2017) che, in tema di controlli delle dichiarazioni tributarie, l'attività dell'Ufficio accertatore, correlata alla contestazione di detrazioni e crediti indicati dal contribuente, qualora nasca da una verifica di dati indicati da quest'ultimo e dalle incongruenze dagli stessi risultanti, non implica valutazioni, sicché è legittima l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi degli artt. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 , non necessario un previo avviso di recupero.

6.2. Inoltre, è stato affermato dalle Sezioni Unite con sentenza n. 17758 dell'8/09/2016 che, in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la conseguenziale emissione di cartella di pagamento. Infatti, il fisco può operare, con procedure automatizzate, un controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e sia scevro da profili valutativi e/o estimativi nonché da atti di indagine diversi dal mero raffronto con dati ed elementi dell'anagrafe tributaria, ai sensi degli artt. 54-bis e 60 del D.P.R. n. 633 del 1972 . Resta salva, nel successivo giudizio di impugnazione della cartella, l'eventuale dimostrazione, a cura del contribuente, che la deduzione d'imposta, eseguita entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, riguardi acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili. 7. Il principio esposto vale anche nel caso di omessa presentazione delle dichiarazioni per imposta armonizzata, ed è incontestato il fatto che la fattispecie in esame verte su crediti derivanti da dichiarazioni IVA omesse, in quanto le dichiarazioni IVA per gli anni 2007 e 2008 sono state prodotte dalla contribuente oltre i 90 giorni dalla scadenza dei relativi termini di presentazione (art. 2 comma 7 del D.P.R. n. 322 del 1998). Secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, in ipotesi come quella descritta il fisco è autorizzato ad utilizzare la procedura automatizzata di cui all' art. 54 bis del D.P.R. n. 633 del 1972 , senza necessità di emettere avviso di rettifica, restando a carico del contribuente la possibilità di dimostrare l'effettiva spettanza del credito e la sussistenza dei requisiti per usufruire del diritto alla detrazione. Al contrario, nella specie la contribuente nulla aveva dimostrato al riguardo.

8. Con il secondo motivo l'Agenzia, sempre senza enunciazione del paradigma pertinente all' art. 360 primo comma cod. proc. civ., individuabile nel n.3, prospetta la violazione art. 2 comma 7 del D.P.R. n. 322 del 1998 , nonché dell' art. 3 del D.L. n. 162 del 2008 , convertito con modificazioni dalla legge n. 201 del 2008 . La censura prospetta che erroneamente la sentenza impugnata non ha ritenuto che la dichiarazione IVA per il 2007 fosse stata omessa dalla contribuente, e correttamente presentata all'ufficio delle imposte di Larino in forma cartacea, secondo la normativa in materia di agevolazioni fiscali, previste a seguito degli eventi sismici, che hanno colpito le regioni Molise e Puglia il 31 ottobre 2002. Egualmente, la ricorrente evidenzia che il giudice d'appello ha errato a non ritenere omessa anche la dichiarazione per l'anno 2008, presentata in data 4/10/2010, con ritardo superiore a 90 giorni rispetto al termine di scadenza del 30 settembre 2009.

9. Il motivo è fondato.

9.1. La motivazione della sentenza impugnata prende le mosse dal fatto che la fattispecie si è verificata in un periodo in cui i residenti nei Comuni del "Cratere sismico", e tra questi la contribuente residente in S., hanno goduto di benefici tributari per l'evento sismico del Molise del 31/12/2002 di cui ai commi 4 bis e 4 ter dell' art. 6 del D.L. n. 185/2008 , convertito, con modificazioni, dalla L. n. 2/2009 e, tra essi, della sospensione dei versamenti e degli altri obblighi fiscali, tra cui la presentazione delle dichiarazioni fiscali, fino al mese di giugno 2008.

9.2. Ciò premesso, in relazione alla presentazione della dichiarazione in formato cartaceo della dichiarazione dei redditi per l'annualità 2007, la CTR ha ritenuto che le dichiarazioni dei redditi potessero essere prodotte entro la data del 16 giugno 2009, utilizzando i modelli di dichiarazione annessi ai rispettivi provvedimenti di approvazione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale.

9.3. Quanto alla presentazione della dichiarazione contestata come tardiva per l'anno di imposta 2008, secondo la CTR trova applicazione l' articolo 3 , comma 3, del D.L. 162 del 2008 convertito con modificazioni nella L. 201/2008 per i soggetti gravemente danneggiati dagli eventi sismici del 1997. Il disposto è applicabile, ex art.6 comma 4bis D.L. 185/08 , anche ai soggetti residenti o aventi domicilio nei territori delle Regioni Molise e Puglia, colpiti dagli eventi sismici del 31 ottobre 2002 ed individuati con i decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 14 e 15 novembre 2002 e del 9 gennaio 2003. Tale norma ha individuato il termine del 16 gennaio 2009 per l'effettuazione degli adempimenti tributari, diversi dai versamenti, rinviando ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per la definizione delle relative modalità. Senonché il termine del 16 gennaio 2009 è spirato anteriormente all'entrata in vigore della legge n. 2/2009 , di conversione del D.L.185/08 . In conseguenza di ciò, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con proprio provvedimento dell'11 marzo 2009, ha previsto che gli adempimenti dovessero essere eseguiti dai contribuenti entro il 16 giugno 2009.

10. Secondo l'Agenzia il caso in esame non rientra nella disciplina speciale per nessuna delle annualità in contestazione.

10.1. Con riferimento all'annualità 2007, in quanto i termini di presentazione della dichiarazione IVA per il 2007 (30 settembre 2008) sono scaduti per la contribuente oltre quelli delle sospensioni disposte dalla legge in seguito agli eventi sismici anzidetti (dal 31 ottobre 2002 al 30 giugno 2008). Sicché la contribuente avrebbe dovuto presentare la dichiarazione IVA con le modalità ordinarie, in via telematica. Al contrario, la dichiarazione anzidetta è stata presentata in forma cartacea il 16 giugno 2009, fuori termine e con ritardo superiore a 90 giorni rispetto al termine di scadenza del 30 settembre 2008 e, perciò, ritenuta omessa.

10.2. Egualmente, la dichiarazione IVA per il 2008 è stata presentata il 4 ottobre 2010, ben dopo i tre mesi dalla scadenza del

termine del 30 settembre 2009 e, conseguentemente, a sua volta è stata qualificata come omessa.

11. Il Collegio ricorda che è stato l' art. 6 , comma 4 bis, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 (comma aggiunto dalla legge di conversione 28 gennaio 2009, n. 2), ad estendere

espressamente ai soggetti residenti o aventi domicilio nei territori delle Regioni Molise e Puglia maggiormente colpiti dagli eventi sismici del 31 ottobre 2002 la disciplina dettata dall' art. 3 , comma 2, del D.L. 23 ottobre 2008, n. 162 (convertito dalla legge 22 dicembre 2008, n. 201), a favore delle popolazioni delle Marche e dell'Umbria coinvolte negli eventi sismici del 1997. Il legislatore ha, quindi, previsto la possibilità per i soggetti interessati di corrispondere l'ammontare dovuto per ciascun tributo o contributo, ovvero, per ciascun carico iscritto a ruolo - già oggetto di sospensione dei termini dei relativi versamenti -, al netto dei versamenti già eseguiti, ridotto al quaranta per cento, in centoventi rate mensili di pari importo da versare entro il giorno 16 di ciascun mese a decorrere da giugno 2009.

12. Inoltre, la determinazione del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. 22456/2009 dell'11 marzo 2009 cui fa riferimento il giudice d'appello, rubricata "Ripresa degli adempimenti tributari, diversi dai versamenti, non eseguiti per effetto delle sospensioni disposte in seguito agli eventi sismici del 31 ottobre 2002 che hanno colpito il territorio delle regioni Molise e Puglia", per quanto qui interessa, dispone come segue.

"Il presente provvedimento si applica nei confronti dei soggetti, anche in qualità di sostituti di imposta, che non hanno eseguito gli adempimenti tributari, diversi dai versamenti, per effetto delle sospensioni dei relativi termini, previste dai decreti del Ministro dell'economia e delle finanze del 14 e 15 novembre 2002 e del 9 gennaio 2003, e successive modificazioni, in seguito agli eventi sismici del 31 ottobre 2002 che hanno colpito il territorio delle regioni Molise e Puglia (province di Campobasso e Foggia). (...) I soggetti di cui al punto precedente effettuano gli adempimenti tributari, diversi dai versamenti, entro la data del 16 giugno 2009. (...) I soggetti che avrebbero dovuto presentare le dichiarazioni fiscali nei termini compresi nel periodo di sospensione assolvono tali adempimenti, entro la data del 16 giugno 2009, utilizzando i modelli di dichiarazione annessi ai rispettivi provvedimenti di approvazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale."

13. La previsione contenuta nella particolare determinazione del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. 22456/2009 dell'11 marzo 2009, secondo il Collegio, non può che essere inquadrata nella cornice normativa di fonte primaria che precede e, nella interpretazione suddetta, dev'essere affermato il seguente principio di diritto: "In tema di benefici fiscali previsti dall' art. 6 , comma 4 bis, D.L. 29 novembre 2008, n. 185 , convertito con modificazioni in legge 28 gennaio 2009, n. 2 , per i soggetti residenti nelle regioni Molise e Puglia, colpiti dagli eventi sismici del 31 ottobre 2002, la particolare deroga contenuta nella determinazione del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. 22456/2009 dell'11 marzo 2009, la quale ha consentito ai soggetti gravemente danneggiati dagli eventi sismici individuati con i decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 14 e 15 novembre 2002 e del 9 gennaio 2003, che avrebbero dovuto presentare le dichiarazioni fiscali nei termini compresi nel periodo di sospensione dal 31 ottobre 2002 al 30 giugno 2008, di presentare le dichiarazioni in via eccezionale entro la data del 16 giugno 2009, non in via telematica, bensì utilizzando i modelli di dichiarazione annessi ai rispettivi provvedimenti di approvazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale, va interpretata nel senso che non si applica agli adempimenti scaduti in data successiva al periodo di sospensione."

14. In applicazione del principio di diritto che precede, con riferimento ad entrambe le annualità controverse il motivo è fondato perché, contrariamente a quanto ritenuto dalla CTR, non è dato applicare alla specie la particolare deroga contenuta nella determinazione del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. 22456/2009 dell'11 marzo 2009, la quale ha consentito di presentare in via eccezionale la dichiarazione IVA del 2007 anche in forma cartacea e non solo in via telematica. 14.1. Infatti, la fattispecie in esame si colloca al di fuori dei termini previsti dalla determinazione direttoriale anzidetta, in quanto i termini di presentazione della dichiarazione IVA per il 2007 da parte del contribuente sono scaduti il 30 settembre 2008, oltre il termine di sospensione, disposto dal legislatore a seguito degli eventi sismici del 31 ottobre 2002, operante dal 31 ottobre 2002 al 30 giugno 2008. Pertanto, la dichiarazione IVA non solo avrebbe dovuto essere presentata in via telematica e non cartacea, ma l'adempimento è stato pure compiuto il 16 giugno 2009, come si legge a pag.4 della sentenza, oltre i 90 giorni dalla scadenza del 30 settembre 2008.

Eguale, la dichiarazione IVA per il 2008 è stata presentata dalla contribuente il 4 ottobre 2010 come si legge a pag. 2 del ricorso e non contestato, oltre i 90 giorni dalla scadenza del 30 settembre 2009, con conseguente corretta qualificazione della fattispecie come omessa dichiarazione per entrambi gli anni di imposta.

15. In conclusione, in accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, ex art.384 secondo comma cod. proc. civ., decidendo la controversia nel merito la Corte rigetta il ricorso introduttivo. La parziale novità delle questioni trattate giustifica la compensazione integrale delle spese di lite.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del giudizio.

Compensa le spese di lite.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza