

Sentenza del 19/03/2024 n. 7398 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria provinciale di Campobasso, con sentenza n. 185/2011, aveva accolto il ricorso proposto dalla società Riveco Srl, in liquidazione, avverso il provvedimento di diniego dell'istanza di sgravio avente ad oggetto due cartelle di pagamento, iscritte a ruolo a seguito della sentenza pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso sul ricorso avverso gli avvisi di accertamento relativi agli anni d'imposta 2002 e 2003.

2. La Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello dell'Ufficio per quel che rileva in questa sede, affermando che:

-) la società Riveco Srl per le specificate annualità di imposta aveva avanzato richiesta di sgravio delle cartelle di pagamento, avendo inserito l'importo delle imposte accertate nel modello di definizione agevolata dei versamenti e dei carichi iscritti a ruolo sospesi a seguito degli eventi sismici del 2002 ai sensi della legge n. 2 del 2009 ;

-) la società contribuente aveva usufruito dell'abbattimento delle imposte dovute nella misura del 60% ed aveva, quindi, provveduto regolarmente a versare all'Erario ratealmente il quantum dovuto;

-) nel caso in esame trovavano piena applicazione le disposizioni normative di cui al decreto legge n. 162 del 2008 e al D.M. 15 novembre 2002 , attinenti la sospensione dei termini relativi agli adempimenti degli obblighi tributari, secondo cui la sospensione dei termini, indicata a decorrere dal 31 ottobre 2002 fino al 30 giugno 2008, risultava applicabile alla posizione debitoria fiscale della società contribuente, avendo avuto la stessa per il periodo di riferimento la propria sede legale in Larino;

-) la società contribuente aveva presentato il 16 giugno 2009 una dichiarazione integrativa delle dichiarazioni relative agli anni 2002 e 2003 nel periodo di sospensione includendo anche le imposte indicate nella dichiarazione integrativa e, successivamente, aveva presentato due istanze di sgravio degli importi delle cartelle di pagamento;

-) con la presentazione della dichiarazione integrativa, contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio, la società contribuente di fatto non aveva rinunciato alla sospensione dei termini stabilita ope legis;

-) la stessa società legittimamente aveva usufruito della definizione agevolata ex art. 3 del decreto legge n. 162 del 2008 , avendo provveduto a presentare all'Ufficio la comunicazione per

la definizione dei versamenti e dei carichi iscritti a ruolo sospesi in ragione del sisma del 31 ottobre 2002 e aveva richiesto la agevolazione sulle imposte come determinate nelle dichiarazioni integrative non potendo essere inserite in queste importi iscritti a ruolo a titolo provvisorio in quanto non ancora definiti per la pendenza del giudizio tributario attinente gli avvisi di accertamento impugnati dalla società contribuente;

-) era pacifico che la domanda di sgravio delle cartelle di pagamento avanzata dalla società Riveco Srl fosse relativa a iscrizioni a ruolo di importo a titolo provvisorio attinenti gli avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2002 e 2003 impugnati ed in attesa di definizione.

3. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a cinque motivi.

4. La società Riveco Srl, Rivestimenti e Condotte, in liquidazione, non ha svolto difese.

Motivi della decisione 1. Il primo mezzo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 107 e 108 T.F.U.E. , in relazione all' art. 360 , primo comma, n.3, cod. proc. civ.. Le misure agevolative rivendicate risultavano doppiamente illegittime in base alla normativa comunitaria, sia perché illegalmente adottate, sia perché incompatibili col mercato interno; era, dunque, fatto divieto assoluto all'Autorità statale italiana inclusa quella giurisdizionale di attribuire ora per allora agevolazioni sinora denegate o comunque di confermare quelle che fossero tuttora dibattute in giudizio. In tal senso doveva essere interpretata la specifica statuizione della Commissione del 14 agosto 2015 (par. 59), adottata a conclusione della procedura ex art. 108 TFUE , per gli aiuti di Stato di cui all'art. 107 par. 2 lett. b TFUE, la cui ottemperanza era imposta dall' art. 108 TFUE par. 2-3, secondo la quale "L'Italia annulla inoltre tutti i pagamenti in essere dell'aiuto a norma di tutti i regimi di cui all'articolo 1 con effetto alla data di adozione della presente decisione", dovendo intendersi tale disposto come rivolto non solo ai trasferimenti di denaro, ma a tutti i benefici (quale anche la riduzione delle imposte) comportate dalle norme agevolatrici.

2. Il secondo motivo deduce la violazione dell' art. 36 , secondo comma, n. 4, del decreto legislativo n. 546 del 1992 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ. La sentenza impugnata era immotivata, in quanto si era limitata a ricalcare le argomentazioni avversarie senza dare alcun conto delle censure ad esse mosse dall'Ufficio e dei motivi del loro disattendimento e ripetere pedissequamente le argomentazioni di una parte, infatti, non equivaleva a giustificare le ragioni per cui le si era ritenute più valide di quelle opposte dall'altra parte, come era compito del Giudice. Sotto altro profilo la sentenza appariva avere respinto implicitamente la censura dell'Ufficio appellante con cui si confutava la tesi avversaria secondo la quale anche alle pretese dichiarazioni integrative del 16 giugno 2009 si sarebbe applicata la sospensione dei termini, e quindi l'abbattimento delle imposte in base ad esse dovute. Da un lato gli atti del 16 giugno 2009 non potevano considerarsi dichiarazioni integrative perché seguivano un accertamento, in quanto la constatazione della violazione a seguito di atto impositivo emesso sulla base di una verifica fiscale impediva l'applicazione del suddetto istituto e dall'altro le disposizioni in argomento, istitutive di una definizione agevolata del rapporto tributario, avevano carattere eccezionale e derogatorio ed erano, quindi, di stretta interpretazione e non suscettibili di una interpretazione analogico-estensiva.

3. Il terzo mezzo deduce la violazione dell' art. 3 , comma 2 bis, del decreto legge n. 162 del 2008 , convertito, con modificazioni, dalla legge n. 201 del 2008 , come recepito dall' art. 6 , comma 4 bis, del decreto legge n. 185 del 2008 , convertito, con modificazioni, dalla legge n. 2 del 2009 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. Il Giudice di appello aveva errato affermando che trovavano applicazione le disposizioni normative di cui al decreto legge n. 162 del 2008 e al D.M. 15 novembre 2002 , attinenti la sospensione dei termini, in quanto la società contribuente, avendo presentato la dichiarazione per il 2002 in data 31 ottobre 2003, e per il 2003 in data 2 novembre 2004, aveva definitivamente rinunciato a fruire della sospensione dei termini per gli adempimenti fiscali (prima tra i quali la dichiarazione). Una volta prodotte tempestivamente le dichiarazioni, controparte si era posta al di fuori del regime speciale connesso agli eventi sismici, e dunque sia alla relativa sospensione che alla successiva definizione. Le dichiarazioni erano state, quindi, legittimamente accertate. Secondo quanto prescritto dall' art. 3 , comma 2 bis, del decreto legge n. 162 del 2008 la definizione di cui al richiamato secondo comma era riservata ai soli soggetti che avevano usufruito della sospensione di cui all'ordinanza del Ministro dell'Interno n. 2668 del 1997 e successive proroghe.

4. Il quarto mezzo deduce la violazione dell' art. 2 , comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. Erroneamente il secondo Giudice aveva affermato che la parte, con la dichiarazione integrativa del 16 giugno 2009, non aveva rinunciato alla sospensione dei termini, illegittimamente valorizzando tale dichiarazione e considerando irrilevanti le vicende di quella originaria, che invece era stata oggetto di accertamento confermato da sentenza, e che non era, dunque, più integrabile. La dichiarazione integrativa a favore dell'A.F., infatti, non poteva ritenersi ammissibile dopo che quella originaria era stata contestata dall'A.F., anche solo con l'inizio di un'attività accertativa, corrispondendo sostanzialmente ad una forma di ravvedimento operoso. La constatazione di violazioni, d'altra parte, comportava per legge l'applicazione di sanzioni, che la società avversaria invece, col sostegno del Giudice d'appello, tentava di eludere, trasformando una debenza derivante da accertamento in una che si pretendeva volontariamente riconosciuta.

5. Il quinto mezzo deduce la violazione degli artt. 3 , comma 2, del decreto legge n. 162 del 2008 , convertito, con modificazioni, dalla legge n. 201 del 2008 , in quanto richiamante l' art. 2 , comma 109, della legge n. 244/07 , a sua volta richiamante l'art. 14 dell'ordinanza del Ministero dell'Interno, n. 2668 del 1997, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.. La Commissione tributaria regionale aveva statuito, erroneamente, che la società contribuente non poteva inserire nelle dichiarazioni integrative gli importi iscritti a ruolo a titolo provvisorio in quanto non ancora definiti, perché l'oggetto della sospensione, quale delineato dall'Ordinanza del Ministro dell'interno, delegato per il coordinamento della protezione civile, n. 2668 del 28 settembre 1997, poi richiamata da tutte le successive norme regolanti le conseguenze del sisma, riguardava i termini relativi agli adempimenti ed ai versamenti di natura tributaria connessi all'accertamento ed alla riscossione di imposte e tasse, comprendendo, quindi, anche tutti i carichi iscritti a ruolo senza alcuna distinzione tra quelli provvisori e quelli definitivi.

6. L'esame delle esposte censure, porta all'accoglimento del primo motivo di ricorso, con assorbimento dei restanti motivi.

6.1 Nel contesto delle "Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale" di cui al decreto legge n. 185 del 2008 , convertito con modificazioni, dalla legge n. 2 del 2009 , il legislatore ha regolato la procedura di definizione della posizione fiscale dei contribuenti residenti nelle province di Campobasso e Foggia interessate dal sisma del 31 ottobre 2002. In tale contesto si inserisce la previsione di cui al comma 4 bis dell'art. 6, aggiunto in sede di conversione del decreto legge n. 185 del 2008 con la legge n. 2 del 28 gennaio 2009 . Con tale previsione, infatti, è stata estesa ai contribuenti la procedura di definizione già adottata per quelli colpiti dal sisma che aveva interessato i territori di Umbria e Marche nel 1997, e contenuta nell' art. 3 del decreto legge n. 162 del 2008 , convertito con modificazioni, dalla legge n. 201 del 2008 , che, in particolare, dispone, al comma 3, che "I medesimi soggetti, entro la stessa data del 16 gennaio 2009, effettuano gli adempimenti tributari, diversi dai versamenti, non eseguiti per effetto delle sospensioni citate dalle disposizioni legislative indicate al comma 2, con le modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. I contribuenti che, ai sensi dell'articolo 14 dell'ordinanza del Ministro dell'interno n. 2668 del 28 settembre 1997, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 228 del 30 settembre 1997, hanno chiesto la sospensione della effettuazione delle ritenute alla fonte si avvalgono della definizione, effettuando direttamente il versamento dell'importo dovuto alle scadenze e con le modalità previste dal presente articolo". L'art. 3, comma 2 bis (inserito dalla legge di conversione n. 201 del 2008), del decreto legge n. 162 del 2008 , prevede che "Le disposizioni di cui al comma 2 si applicano ai soggetti privati e, in deroga all' articolo 6 , comma 1-bis, del decreto-legge 9 ottobre 2006, n. 263 , convertito, con modificazioni, dalla legge 6 dicembre 2006, n. 290 , limitatamente ai pagamenti relativi a contributi previdenziali, assistenziali e assicurativi, ai soggetti pubblici che hanno usufruito della sospensione prevista dall'articolo 13 dell'ordinanza del Ministro dell'interno, delegato per il coordinamento della protezione civile, n. 2668 del 28 settembre 1997, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 228 del 30 settembre 1997, e successive proroghe e integrazioni".

6.2 L'art. 14 dell'ordinanza del Ministero dell'Interno n. 2668 del 28 settembre 2007 (così sostituito dall'art. 12 dell' O.M. del 13 ottobre 1997 , come modificato dall'art. 4 dell' O.M. del 20 novembre 1997) prevede: "1. Nei confronti delle persone fisiche, anche in qualità di sostituti d'imposta, che alla data del 26 settembre 1997 avevano il domicilio o la residenza nei comuni individuati ai sensi dell'art. 1, commi 2 e 3, della presente ordinanza, sono sospesi, a decorrere dal 26 settembre 1997 e fino al 31 dicembre 1997, i termini relativi agli adempimenti ed ai versamenti di natura tributaria connessi all'accertamento ed alla riscossione di imposte e tasse erariali, regionali e locali, ivi compresi i versamenti di entrate aventi natura patrimoniale ed assimilata, dovute all'amministrazione finanziaria e ad enti pubblici anche locali (comma 1). 5. Per gli uffici finanziari aventi sede in uno dei comuni individuati ai sensi dell'art. 1 della presente ordinanza, nonché per gli altri uffici finanziari, limitatamente ai contribuenti degli stessi comuni compresi nel distretto di competenza, i termini di prescrizione e decadenza, relativi ai tributi diretti ed indiretti, che scadono tra il 26 settembre 1997 e il 31 dicembre 1997, sono prorogati al 30 giugno 1998. Analogamente, per i concessionari della riscossione sono sospesi fino al 31 dicembre 1997 i termini per la notifica delle cartelle di pagamento nei confronti dei soggetti di cui ai commi 1, 2 e 3 (comma 5). 6. Sono sospesi nei confronti dei soggetti di cui ai commi 1, 2 e 3, fino al 31 dicembre 1997 tutti i termini relativi alle controversie giurisdizionali ed

amministrative (comma 6). 7. Con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità per l'effettuazione dei versamenti e degli adempimenti non eseguiti per effetto della sospensione, con la possibilità di concedere rateizzazioni senza aggravio di sanzioni, interessi o altri oneri (comma 7).

6.3 Il D.M. 30 marzo 1998 ha, dunque, stabilito le modalità e termini di ripresa della riscossione delle somme sospese per effetto della crisi sismica iniziata il 26 settembre 1997 che ha colpito le regioni delle Marche e dell'Umbria ("1.1. I soggetti che alla data del 26 settembre 1997 avevano il domicilio, la residenza o la sede nei comuni individuati, ai sensi dell'art. 1, commi 2 e 3, dell'ordinanza del 13 ottobre 1997, n. 2694, nonché i soggetti aventi residenza o sede altrove, limitatamente alle obbligazioni che afferiscono in via esclusiva alle attività svolte nei predetti comuni, devono versare l'importo relativo ai versamenti mensili e trimestrali dell'imposta sul valore aggiunto dovuti per l'anno 1997, scaduti nel periodo di sospensione dal 26 settembre 1997 al 31 dicembre 1997, ed alle somme dovute in base alla dichiarazione per il medesimo anno, in due rate di pari importo da corrispondersi entro i mesi di luglio e settembre 1998. I soggetti di cui al precedente periodo devono versare l'importo relativo ai versamenti mensili e trimestrali dell'imposta sul valore aggiunto scaduti nel periodo di sospensione dal 1° gennaio al 31 marzo 1998 in due rate di pari importo da versare entro i mesi di novembre 1998 e gennaio 1999. 2. Per i versamenti di cui ai precedenti commi deve essere utilizzata la normale modulistica prevista per detti versamenti, utilizzando il codice-tributo 6029 denominato "IVA oggetto di sospensione" ed indicando come periodo di riferimento l'anno per il quale viene effettuato il versamento. 2. 1. Fermi gli ordinari termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi relativi all'anno 1997 ed i conseguenti pagamenti, i soggetti di cui all'art. 1 hanno facoltà di versare in maniera rateizzata l'importo relativo agli acconti di imposte e del contributo al Servizio sanitario nazionale, non versati per effetto della sospensione dal 26 settembre 1997 al 31 marzo 1998 di cui alle ordinanze in premessa, nonché le ritenute di cui agli articoli 23 , 24 , 25 , 25-bis , 28 , comma 2, e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 , non subite per il medesimo motivo. Il pagamento va eseguito in sei rate bimestrali di pari importo a partire dal mese di luglio 1998. La rata del contributo straordinario per l'Europa di cui all' art. 3 , comma 198, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 , scaduta nel suddetto periodo di sospensione deve essere versata entro il mese di settembre 1998. I soggetti che non hanno subito le trattenute del contributo straordinario per l'Europa e dell'addizionale regionale all'Irpef, per effetto della suddetta sospensione, devono effettuare il relativo versamento in autoliquidazione entro il medesimo termine di cui al precedente periodo. 2. I soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare per i quali il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi scadeva nel periodo di sospensione, devono presentare la dichiarazione entro il mese di giugno 1998; nello stesso termine devono provvedere al pagamento dei relativi versamenti di imposte, ad esclusione delle imposte a titolo di acconto e/o di saldo non versate per effetto della sospensione per le quali è ammesso il versamento in maniera rateizzata. Tale versamento va effettuato in sei rate bimestrali di pari importo a decorrere dal mese di luglio 1998. 3. Per i versamenti di cui ai precedenti commi deve essere utilizzata la normale modulistica prevista per detti versamenti utilizzando i seguenti codici-tributo: 4029 denominato "Irpef oggetto di sospensione", 2029 "Irpeg oggetto di sospensione", 3029 "Ilor oggetto di sospensione", 1129 "Imposta sul patrimonio netto delle imprese oggetto di sospensione", 8829 "Contributo per le

prestazioni del Servizio sanitario nazionale oggetto di sospensione"; per il versamento di imposte diverse da quelle sopra indicate, vanno utilizzati gli ordinari codici-tributo. Il periodo di riferimento da indicare sulla modulistica è l'anno per il quale viene effettuato il versamento").

6.4 È stato, poi, adottato il provvedimento direttoriale, prot. n. 22456 dell'11 marzo 2009, con il quale l'Amministrazione, preso atto del fatto che il termine del 16 gennaio 2009 era già scaduto alla data di entrata in vigore della legge di conversione, lo ha prorogato sino al 16 giugno successivo, ovvero al 16 giugno 2009, tenendo conto anche dell' articolo 3 , comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 , recante disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente.

6.5 L' art. 1 , comma 1012 della legge n. 296 del 2006 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007), ha poi stabilito che "I termini di recupero dei tributi e contributi sospesi di cui agli articoli 13 e 14, commi 1, 2 e 3, dell'ordinanza 28 settembre 1997, n. 2668, all'articolo 2, comma 1, dell'ordinanza 22 dicembre 1997, n. 2728, e all'articolo 2, comma 2, dell'ordinanza 30 dicembre 1998, n. 2908, del Ministro dell'interno, delegato per il coordinamento della protezione civile, e successive modificazioni, sono prorogati al 31 dicembre 2007".

6.6 Ancora, l'art. 8 dell' O.P.C.M. del 23 novembre 2007, n. 3631 , prevede che "1. I termini di recupero dei tributi e contributi sospesi di cui agli articoli 13 e 14, commi 1, 2 e 3, dell'ordinanza 28 settembre 1997, n. 2668, agli articoli 1 e 2 dell'ordinanza 22 dicembre 1997, n. 2728, e all'art. 2 dell'ordinanza 30 dicembre 1998, n. 2908, del Ministro dell'interno, delegato per il coordinamento della protezione civile, e successive modificazioni, sono prorogati fino al 30 aprile 2008".

6.7 Infine, l' art. 2 , comma 109, della legge n. 244 del 2007 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008) dispone che "I soggetti che hanno usufruito delle sospensioni dei termini dei versamenti tributari.

previste dall'articolo 14, commi 1, 2 e 3, dell'ordinanza n. 26 settembre 1997, del Ministro dell'interno, delegato per il coordinamento della protezione civile, dall'articolo 2, comma 1, dell'ordinanza n. 2728 del 22 dicembre 1997, del Ministro dell'interno, delegato per il coordinamento della protezione civile, e dall'articolo 2, comma 2, dell'ordinanza n. 2908 del 30 dicembre 1998, del Ministro dell'interno, delegato per il coordinamento della protezione civile, e della sospensione dei pagamenti dei contributi previdenziali, assistenziali ed assicurativi, prevista dall'articolo 13 dell'ordinanza n. 2668 del 28 settembre 1997, del Ministro dell'interno, delegato per il coordinamento della protezione civile, e successive modificazioni, possono definire la propria posizione relativa al periodo interessato dalla sospensione, corrispondendo l'ammontare dovuto per ciascun tributo e contributo oggetto della sospensione al netto dei versamenti già eseguiti nella misura e con le modalità da stabilire nei limiti di 50 milioni di euro a decorrere dall'anno 2008 con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze".

6.8 Ciò posto, l' art. 3 , comma 2 bis, del decreto legge n. 162 del 2008 che dispone che le disposizioni di cui al comma 2 dello stesso decreto si applicano ai soggetti privati e ai soggetti pubblici che hanno usufruito della sospensione dei termini relativi agli adempimenti ed ai

versamenti di natura tributaria, con conseguente sospensione anche dei termini per l'accertamento e la riscossione delle imposte, deve essere interpretato in connessione con il disposto del successivo art. 2 , comma 109, della legge n. 244 del 2007 (legge finanziaria 2008) che prevede che i soggetti che hanno usufruito delle sospensioni dei termini dei versamenti tributari possono definire la propria posizione relativa al periodo interessato dalla sospensione, corrispondendo l'ammontare dovuto per ciascun tributo e contributo oggetto della sospensione al netto dei versamenti già eseguiti. La previsione specifica che l'interessato debba avere usufruito della sospensione dei termini previsti per gli adempimenti e versamenti fiscali costituisce argomento decisivo per ritenere il carattere non automatico ma facoltativo e volontario della fruizione dei benefici, avuto riguardo anche al fatto che alla sospensione dei termini, che è facoltà del contribuente utilizzare, è collegata pure l'effetto della sospensione dei termini per l'accertamento e la riscossione delle imposte da parte dell'Ufficio. Nel caso in esame, peraltro, è circostanza incontrovertibile che la società contribuente ha presentato la dichiarazione per il 2002 in data 31 ottobre 2003 e la dichiarazione per il 2003 in data 2 novembre 2004, così manifestando la volontà di non volere usufruire della sospensione dei termini per gli adempimenti fiscali, tra cui per l'appunto la presentazione delle dichiarazioni, e così da un lato legittimando l'accertamento da parte dell'Ufficio sulle predette dichiarazioni e dall'altro privando di rilievo la dichiarazione integrativa del 16 giugno 2009 (protocollata il 25 settembre 2009, come si legge a pag. 1 del ricorso per cassazione), presentata, peraltro, in assenza dei presupposti di cui all' art. 2 , comma 8 bis, del d.P.R. n. 322 del 1998 .

6.9 Quanto sopra, peraltro, è correlato alla considerazione che di regola le dichiarazioni fiscali, in particolare quelle dei redditi, non sono atti negoziali o dispositivi, né costituiscono titolo dell'obbligazione tributaria, ma sono dichiarazioni di scienza, sicché possono, in linea di principio, essere liberamente emendate e ritratte dal contribuente, anche in sede processuale, qualora ne possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, ciò anche ai sensi dell' art. 53 Cost. (Cass., 4 febbraio 2011, n. 2725), salvi i casi, tuttavia, in cui vengano in rilievo delle scelte negoziali, il che accade quando il legislatore subordina la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi direttamente nella dichiarazione attraverso la compilazione di un modulo predisposto dall'Erario, in quanto in tal caso, la dichiarazione assume per questa parte il valore di un atto negoziale, come tale irretrattabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall'amministrazione (Cass., 23 novembre 2018, n. 30404 ; Cass., 17 giugno 2022, n. 19591 e, più di recente, Cass., 30 maggio 2023, n. 15211 , in motivazione). Il principio di generale emendabilità della dichiarazione, dunque, si riferisce all'ipotesi ordinaria nella quale la stessa rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza, mentre, nelle parti in cui abbia carattere negoziale lo stesso non opera, salvo che il contribuente dimostri il carattere essenziale ed obiettivamente riconoscibile dell'errore in cui sia incorso, ai sensi degli artt. 1427 e ss. cod. civ. (Cass., 29 novembre 2022, n. 35133). 6.10 Nel caso in esame, dunque, stante il comma 5 del citato articolo 3 del decreto legge n. 162 del 2008 , che ha demandato ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate la determinazione delle modalità e dei dati relativi alla definizione e del termine di presentazione del modello, il direttore dell'Agenzia, con provvedimento n. prot. 55493/2009 del 4 aprile 2009, ha approvato il modello di

comunicazione per la definizione dei versamenti e dei carichi iscritti a ruolo sospesi a seguito degli eventi sismici del settembre 1997 nel territorio delle regioni Marche ed Umbria e dell'ottobre 2002 nel territorio delle regioni Molise e Puglia, unitamente alle relative istruzioni, da presentare ai sensi dell' articolo 2 , comma 109, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 , dell' articolo 2 , comma 1, del decreto legge 8 aprile 2008, n. 61 , convertito dalla legge 6 giugno 2008, n. 103 , dell' articolo 3 , comma 5, del decreto legge 23 ottobre 2008, n. 162 , convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2008, n. 201 , e dell'articolo 6, commi 4 bis e 4 ter, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 , convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 , stabilendo il termine di presentazione della comunicazione, redatta sul modello approvato con il presente provvedimento, al 16 giugno 2009; inoltre, ha previsto che la comunicazione, redatta sul modello approvato con il provvedimento citata, debba essere presentata direttamente o spedita a mezzo raccomandata entro il 16 giugno 2009 all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente per territorio alla data dell'evento sismico nella regione interessata e che è fatto comunque obbligo al contribuente di conservare copia della comunicazione debitamente sottoscritta.

6.11 Va, in ultimo, messo in evidenza che questa Corte si è già espressa, con riguardo alla sospensione dei termini previsti in occasione del sisma della Sicilia orientale del 13 dicembre 1990, ed ha affermato che "La proroga del termine per l'accertamento da parte dell'Ufficio, in dipendenza della ordinanza del Ministro per il coordinamento della protezione civile del 21 dicembre 1990, n. 2057, in occasione del sisma della Sicilia orientale del 13 dicembre 1990, non opera automaticamente ma presuppone che il contribuente si avvalga della facoltà di fruire, con specifica e formale richiesta, della sospensione dei termini per gli adempimenti previsti dalla ordinanza stessa espressa" (Cass., 5 maggio 2011, n. 9891 ; Cass., 31 gennaio 2017, n. 2434).

6.12 La sentenza impugnata, pertanto, non è conforme ai principi suesposti, nella parte in cui ha dapprima riconosciuto che trovavano piena applicazione le disposizioni normative di cui al decreto legge n. 162 del 2009 e del D.M. 15 novembre 2002 riguardanti la sospensione dei termini relativi agli adempimenti degli obblighi tributari e, di poi, ha affermato che la società ricorrente, con la dichiarazione integrativa presentato il 16 giugno 2009, di fatto, non aveva rinunciato alla sospensione dei termini statuita ope legis, così ritenendo legittima la domanda di sgravio ed annullando il provvedimento di diniego della stessa pronunciato dall'Amministrazione finanziaria.

7. Per quanto rilevato, va accolto il primo motivo ed assorbiti gli altri; la sentenza impugnata va cassata e, decidendo nel merito, va rigettato l'originario ricorso della società ricorrente avente ad oggetto il provvedimento di diniego dell'istanza di sgravio relativamente alle due cartelle di pagamento notificate il 31 maggio 2006 e il 4 aprile 2007. 7.1 Le ragioni poste a fondamento della decisione impugnata giustificano la compensazione delle spese processuali dei giudizi di merito e del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il primo motivo e dichiara assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della società ricorrente.

Compensa interamente fra le parti le spese dei giudizi di merito e del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza