



Civile.it

Ritardato pagamento condono - Cassazione 20461 del 2011

di Spataro

"la norma, pertanto, prevede una ipotesi peculiare di "condono" e subordina il godimento del beneficio dell'esonero dalle sanzioni, oltre che alla presentazione di apposita dichiarazione integrativa, al pagamento delle imposte -dichiarate e non versate- entro termini precisi, i quali debbono qualificarsi perentori, pur in assenza di espressa previsione in tal senso, in quanto la loro osservanza Ã" posta dalla norma quale specifica condizione per la produzione dell'effetto agevolativo (art. 62 bis della legge 30 dicembre 1991, n. 413, della non applicazione delle sanzioni amministrative comminate per la violazione dell'obbligo di versamento delle imposte o delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate, l'omesso pagamento, entro il termine prescritto, della seconda rata delle imposte o delle ritenute anzidette, dopo il regolare pagamento della prima, non determina la decadenza totale dal beneficio, permanendo gli effetti della dichiarazione integrativa, in ordine all'ammontare delle sanzioni applicabili, fino alla concorrenza della somma tempestivamente versata" (Corte cass. 1124/2006 cit.).

del 2011-10-20 su Civile.it, oggi e' il 20.04.2024

Svolgimento del processo

L'Ufficio IVA di Bari notificava ad (...) s.r.l. avviso di accertamento per omesso versamento IVA relativa all'anno 1985, recante l'importo pari a lire 996.154.000 dovuto a titolo di imposta e sanzioni pecuniarie.

La societÃ proposiva opposizione sostenendo di aver presentato dichiarazione integrativa ai sensi della legge n. 413/1991 -ai fini della sanatoria degli omessi versamenti IVA per gli anni 1985 e 1987- e di aver corrisposto la prima delle due rate, di lire 344.204.000, in data 30.6.1992 e chiedeva pertanto dichiararsi la cessata materia del contendere.

La CTP di Bari con sentenza n. 34/21/2000 rigettava il ricorso del contribuente.

L'appello proposto dalla societÃ veniva parzialmente accolto dalla sez. 11 della CTR di Bari che, con sentenza in data 11.7.2005, rilevato che gli effetti della dichiarazione integrativa non potevano ritenersi cessati in conseguenza del mancato pagamento della seconda rata, disponeva che l'Ufficio finanziario effettuasse "lei compensazione della imposta dovuta con quanto versato a titolo di condono ex lege n. 413/1991, riducendo le sanzioni ai sensi di legge sul favor rei".

Ha proposto ricorso la societÃ per la cassazione della sentenza di appello per violazione di norme di diritto e vizio di motivazione, deducendo due motivi di gravame.

Resiste con controricorso la Agenzia delle Entrate

Motivi della decisione

1. La sentenza dei Giudici di appello Ã fondata su di un'unica "ratio decidendi": il mancato pagamento della seconda rata relativa alla "dichiarazione integrativa" presentata ai sensi della legge n. 413/1991 a sanatoria degli omessi versamenti IVA non determina la estinzione della procedura di condono. Ne consegue, secondo i Giudici territoriali:

- che il contribuente puÃ fruire della riduzione dell'addebito "versando la sanzione nel minimo edittale piÃ favorevole..in base ai n. 473 del 1997"

- che al contribuente va riconosciuto "// diritto a compensare il debito iniziale con il versamento effettuato"

2. La sentenza Ã censurata dalla societÃ ricorrente in quanto affetta dai seguenti vizi di legittimitÃ :

1-) violazione e falsa applicazione degli art. 18 legge n. 146/1998, nonchÃ© vizio di motivazione: i Giudici di appello non hanno applicato correttamente le norme regolatrici della materia, omettendo di dichiarare con ordinanza la cessata materia del contendere a seguito della mera produzione in giudizio della "dichiarazione integrativa" presentata dal contribuente, come peraltro ribadito anche dalla giurisprudenza di questa Corte secondo la quale il mancato versamento di una rata non determina alcuna decadenza dal condono a carico del contribuente, dovendo procedere l'Ufficio, atteso l'effetto "novativo" prodotto dalla dichiarazione integrativa sulla obbligazione originaria, ad iscrivere a ruolo la somma non versata ed i relativi interessi. Tale iscrizione non Ã avvenuta nel termine decadenza previsto e dunque la pretesa erariale deve ritenersi ormai estinta:

II-) violazione e falsa applicazione degli art. 62bis legge 413/1991- all'intero importo della imposta originariamente irrogata anzichÃ© al residuo importo corrispondente alla rata non versata. Inoltre la sentenza della CTR Ã lacunosa nella parte in cui non procede alla esatta riliquidazione della sanzione "nel minimo edittale pili favorevole al contribuente".

3. la Agenzia delle Entrate ha controdedotto sostenendo che il contribuente rimane assolto dal versamento delle sanzioni pecuniarie, commisurate sull'importo della rata non corrisposta, solo nel caso in cui tale rata poi venga effettivamente versata; inoltre alcuna decadenza a carico dell'Erario sarebbe maturata, in quanto l'Ufficio ha contestato l'omesso versamento della imposta con l'atto di accertamento oggetto del contenzioso.

4. Il primo motivo Ã infondato, oltre che affetto da rilevanti lacune nella esposizione dei fatti indicati a sostegno del ricorso.

Assume il ricorrente, infatti, di aver proposto opposizione ad un avviso, notificato il 22.10.1990, "con il quale veniva accertato il debito di imposta per mancato versamento per l'anno 1985 pari a lire 996.154.000 comprensiva di sanzioni". Dalla sentenza della CTR, invece, emerge che il giudizio aveva ad oggetto esclusivamente un avviso con il quale veniva notificato un provvedimento irrogativo di sanzioni (cosÃ risulta dalla intestazione della sentenza, mentre dalla lettura dello "svolgimento del processo" risulta impugnato "un avviso di irrogazione di sunzioni ..comprensivo di sanzioni").

Prosegue il ricorrente affermando che era stata presentata apposita "dichiarazione integrativa" ai sensi degli 62bis della legge n. 413/1991.

Orbene l'art. 49 legge n. 413/1991.

L'articolo 49 (che presuppone la presentazione della dichiarazione annuale IVA con indicazione di una minore imposta rispetta quella effettivamente dovuta): la indicazione in rubrica di entrambe le norme asseritamente violate dai Giudici di merito risulta contraddittoria.

L'art. 62 bis co 4).

Nel secondo comma Ã disciplinata la diversa ipotesi in cui le somme non versate a titolo di imposta o di ritenute e le relative sanzioni risultino iscritte in ruoli giÃ emessi: in tal caso la esenzione delle sanzioni spetta limitatamente alle rate del ruolo non ancora scadute alla data 29.4.1992, purchÃ© le imposte o ritenute siano effettivamente pagate alle scadenze. Se invece le rate del ruolo siano giÃ scadute alla data del 29.4.1992, le sanzioni non sono dovute esclusivamente nel caso in cui il contribuente dimostri che l'omesso versamento Ã dipeso da fatto doloso del terzo, denunciato all'autoritÃ giudiziaria in data anteriore al 24.1.1993.

La indicazione in rubrica, tra le norme asseritamele violate, anche dell'art. 44 comma 7).

4.1 Tanto premesso e nonostante le difficultÃ evidenziate, da un attenta lettura complessiva del ricorso, la questione controversa sembra doversi individuare nella -contestata- omessa pronuncia della cessata materia del contendere, nonostante la societÃ contribuente avesse prodotto in giudizio la "dichiarazione integrativa" presentata ai fini della definizione della imposta non versata (IVA 1985), in relazione alla quale era stato eseguito soltanto il pagamento della prima rata (lire 344.204.000 pari al 50% dell'intero importo dovuto): sostiene in particolare la societÃ ricorrente che tali adempimenti avrebbero imposto ai Giudici di merito di pronunciare la declaratoria di cessazione della materia del contendere in ordine alla lite introdotta avverso l'avviso notificato il 22.12.1990, in quanto il mancato integrale pagamento della somme liquidate nella "dichiarazione integrativa" ex lege n. 413/1991 legittimava l'Amministrazione esclusivamente ad iscrivere gli importi ancora dovuti nel ruolo speciale, ma non anche ad ottenere un accertamento definitivo in sede giurisdizionale del provvedimento opposto dalla societÃ contribuente avanti la Commissione tributaria, in quanto la mera presentazione della domanda di condono aveva determinato la decadenza dell'atto impositivo.

4.2 Rileva il Collegio che la tesi affermata dalla societÃ ricorrente Ã manifestamente inconferente, quanto alla asserita violazione dell'art. 48 co 4).

4.3 Ai fini della risoluzione della questione prospettata dalla ricorrente vengono, invece, in considerazione:

- l'art. 51 comma 8 della legge (norma volta a disciplinare le imposte indirette ed anch'essa indicata nella rubrica del motivo di ricorso) che dispone la iscrizione a ruolo della maggiore imposta liquidata nella "dichiarazione integrativa" -oltre soprattassa ed interessi di mora in misura pari al 15% annuo- nel caso in cui il contribuente abbia omesso di pagare in tutto od in pane tale importo nei termini previsti dal comma 6 dello stesso articolo. L'art. 51 comma 8 della legge n. 413/1991 dispone che: "in tal caso la dichiarazione integrativa produce effetti a condizione che il contribuente effettui regolarmente il pagamento delle somme

iscritte a ruolo"

- l'art. 13 Dlgs n. 471/1997, nel caso di violazione dell'obbligo di versamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione annuale presentata: il beneficio Ã accordato ai contribuenti che "alla data del 29 aprile 1992 hanno provveduto al pagamento" delle imposte. ovvero "vi hanno provveduto successivamente in due rate di uguale importo entro il 30 giugno e nel mese di luglio 1992, ovvero vi provvedono in unica soluzione entro il 20 giugno 1993" .

Le norme richiamate non legittimano la conclusione prospettata dalla ricorrente.

La definizione del rapporto tributario concernente l'omesso versamento della imposta Ã intatti, condizionata dall'art. 51 co 8 della legge n. 413/1991 all'effettivo pagamento delle somme indicate nella "dichiarazione integrativa" ovvero iscritte nel ruolo speciale, e correlativamente la inapplicabilitÃ delle sanzioni pecuniarie Ã condizionata dall'art. 62 bis all'effettivo integrale pagamento delle imposte e ritenute indicate nelle dichiarazioni annuali IVA od iscritte a ruolo -unitamente alle sanzioni irrogate per le rate scadute, con la conseguenza che anche tali disposizioni appaiono inidoneo a fondare l'assunto della societÃ ricorrente secondo cui la mera presentazione della "dichiarazione integrativa" ed il pagamento parziale della imposta in essa indicata sarebbero sufficienti a determinare la definizione del contenzioso con conseguente obbligo del giudice tributario, avanti il quale penda il giudizio relativo alla impugnazione dell'avviso di accertamento e del provvedimento irrogativo di sanzioni pecuniarie, di pronunciare la cessazione della materia del contendere.

Occorre rilevare in proposito che se, da un lato, la presentazione della "dichiarazione integrativa" unitamente al versamento relativo ad una soltanto delle due rate, non determina "ipso iure" -in conseguenza del parziale adempimento- la decadenza del contribuente dalla possibilitÃ di conseguire i benefici del condono (la decadenza si determina, infatti, soltanto in caso di mancato pagamento, alle scadenze, delle somme iscritte nel ruolo speciale ex art. 18 della legge n. 146 del 1998.

Dunque, l'iscrizione nel ruolo speciale Ã il presupposto per chiedere il pagamento di quello che non Ã stato ancora eseguito e il successivo pagamento delle somme iscritte a ruolo Ã idoneo alla produzione degli effetti del condono In caso di lite giudiziaria, incombe all'Amministrazione finanziaria allegare il mancato pagamento da parte del contribuente ed allegare e provare la regolare e tempestiva formazione del ruolo speciale". Per quanto concerne l'25.5.2007 n. 12272, che affermano il principio secondo cui l'omesso pagamento, entro il termine prescritto, della seconda rata delle imposte o ritenute, dopo il regolare pagamento della prima, non determina la decadenza totale dal beneficio, permanendo gli effetti della dichiarazione integrativa in ordine all'ammontare delle sanzioni applicabili, fino a concorrenza della somma tempestivamente versata", dall'altro, diversamente da quanto ritenuto dalla parte ricorrente, la mera presentazione della "dichiarazione integrativa" Ã certamente inidonea "ex se" a determinare:

1- la estinzione per "novazione" della originaria obbligazione tributaria, come Ã dato evincere anche dal fatto che in caso di mancato pagamento delle somme iscritte nel ruolo speciale ai sensi dell'art. 48 comma secondo, finchÃ il debito d'imposta non risulti compiutamente adempiuto impedendo la declaratoria di estinzione del giudizio fino a quando non vengano esibite le ricevute o le distinte di versamento comprovanti l'integrale pagamento di quanto dovuto"),

2- la pronuncia di cessazione della materia del contendere (recte: estinzione) del giudizio pendente. A norma dell'id. 12.10.2007 n. 21461-.

In mancanza del versamento della seconda rata in cui era stato frazionato il pagamento della maggiore imposta, liquidata nella "dichiarazione integrativa", dovuta dalla societÃ per l'anno 1985, la Commissione tributaria, avanti la quale pendeva il giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento e del provvedimento irrogativo di sanzione, correttamente non ha pronunciato la estinzione del giudizio, palesandosi, pertanto, infondato il motivo di ricorso proposto dalla societÃ avverso la sentenza di appello in relazione all'indicato profilo di censura.

Esclusa, pertanto, una novazione dell'originario rapporto tributario, in conseguenza della mera presentazione della dichiarazione integrativa, ed esclusa altresÃ una "decadenza" dell'atto impositivo impugnato avanti il Giudice tributario, non Ã dato neppure desumere, dalle norme che dispongono la iscrizione nel ruolo speciale degli importi insoluti, un impedimento "sine die" all'accertamento giudiziale della originaria pretesa fiscale nel caso in cui l'Amministrazione non iscriva nel ruolo speciale le somme indicate: occorre, infatti, coordinare le norme predette con quelle che regolano i giudizi in corso al tempo della presentazione della istanza di condono prevedendo la "sospensione" ex lege dei processi "fino alla data del 30 aprile 1992" (arti. 49 e 50 della predetta legge, ma abbia versato un importo insufficiente, e l'Ufficio, invece di provvedere alla rettifica della dichiarazione integrativa ed alla conseguente iscrizione a ruolo, si sia intanto limitato ad informare il giudice tributario in ordine alla reale situazione venutasi a creare a seguito della richiesta di applicazione del beneficio, legittimamente la commissione tributaria, ricevuta la comunicazione della notizia trasmessa dall'Ufficio con semplice nota, anzichÃ dichiarare l'estinzione del giudizio, decide nel merito la controversia, tenuto conto dell'irregolaritÃ della dichiarazione" (cfr. Corte cass. V sez. 8.9.2006 n. 19320).

La societÃ ricorrente ha aggiunto che in mancanza di iscrizione nel ruolo speciale, ai sensi dell' Corte cass. n. 11521 del 2004; id. V sez. 17.10.2006 n. 1124), rileva il Collegio che tale questione non risulta abbia costituito motivo di impugnazione della sentenza di primo grado, non essendo stata esaminata dalla sentenza di appello, e rimane quindi sottratta, in considerazione della novitÃ , al sindacato di legittimitÃ della Corte cui Ã precluso procedere a valutazioni che richiedono nuovi accertamenti in fatto.

In conseguenza il primo motivo di ricorso va disatteso in quanto manifestamente infondato.

5. Il secondo motivo trova, invece, accoglimento, dovendo essere cassata la sentenza, con rinvio ad altra sezione della CTR

della regione Puglia, evidenziandosi del tutto lacunosa la motivazione in base alla quale i Giudici territoriali hanno ritenuto applicabile la sanzione pecuniaria, irrogata con l'avviso impugnato dal contribuente, riducendola nel minimo edittale in base ai 473 del 1997.

L'art. 13 del Dlgs n. 471/1997) nel caso di violazione dell'obbligo di versamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione annuale: il beneficio "è accordato ai contribuenti che "alla data del 29 aprile 1992 hanno provveduto ed pagamento" delle imposte, ovvero "vi hanno provveduto successivamente in due rate di uguale importo entro il 30 giugno e nel mese di luglio 1992, ovvero vi provvedono in unica soluzione entro il 20 giugno 1993" (comma 1). Nel caso poi in cui le relative somme siano state iscritte in ruoli già emessi, le sanzioni non sono dovute "limitatamente alle rate non ancora scadute alla data del 29 aprile 1992" a condizione che le imposte o le ritenute non versate ed iscritte a ruolo siano state pagate vengano pagate alle scadenze del ruolo, o ancora il contribuente dimostri che l'omesso versamento "è imputabile a fatto doloso di terzi (comma 2).

Come "è stato rilevato "la norma, pertanto, prevede una ipotesi peculiare di "condono" e subordina il godimento del beneficio dell'esonero dalle sanzioni, oltre che alla presentazione di apposita dichiarazione integrativa, al pagamento delle imposte -dichiarate e non versate- entro termini precisi, i quali debbono qualificarsi perentori, pur in assenza di espressa previsione in tal senso, in quanto la loro osservanza "è posta dalla norma quale specifica condizione per la produzione dell'effetto agevolativo (art. 62 bis della legge 30 dicembre 1991, n. 413, della non applicazione delle sanzioni amministrative comminate per la violazione dell'obbligo di versamento delle imposte o delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate, l'omesso pagamento, entro il termine prescritto, della seconda rata delle imposte o delle ritenute anzidette, dopo il regolare pagamento della prima, non determina la decadenza totale dal beneficio, permanendo gli effetti della dichiarazione integrativa, in ordine all'ammontare delle sanzioni applicabili, fino alla concorrenza della somma tempestivamente versata" (Corte cass. 1124/2006 cit.).

La sentenza di appello non si "è attenuta al principio di diritto indicato, essendosi limitati i Giudici territoriali a dichiarare dovuta la sanzione pecuniaria irrogata con l'avviso impugnato in misura ridotta nei minimi edittali (e dunque per l'importo complessivo calcolato sull'intera imposta accertata dall'Ufficio, anzichè, in applicazione dell'enunciato principio di diritto, in relazione al solo ammontare residuo della imposta non ancora versata dal contribuente), senza tuttavia neppure indicare le norme sanzionatorie più favorevoli applicate (con richiamo poco perspicuo anche al art. 59co2 Dlgs n. 546/1992, che imponeva la esatta liquidazione dell'importo dovuto dalla società a titolo di sanzione pecuniaria.

6. Pertanto in accoglimento del secondo motivo del ricorso la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria della regione Puglia che nella determinazione della sanzione pecuniaria applicabile si atterrà al principio di diritto enunciato in motivazione (paragr. 5) emendando le lacune motivazionali riscontrate e provvedendo altresì alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso quanto al secondo motivo, rigettato il primo, e per l'effetto cassa la sentenza impugnata rinviando ad altra sezione della Commissione tributaria della regione Puglia che nella determinazione della sanzione pecuniaria applicabile si atterrà al principio di diritto enunciato in motivazione (paragr. 5) emendando le lacune motivazionali riscontrate e provvedendo altresì alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

- Cassazione

Hai letto: [Ritardato pagamento condono - Cassazione 20461 del 2011](#)

Approfondimenti: [Condono](#) > [Iva](#) > [Ritardato](#) > [Versamento](#) >

[Commenti](#) - [Segnalazioni](#) - [Home Civile.it](#)