Ordinanza del 09/10/2019 n. 25288 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Riscossione-Rimborsi - Dichiarazione omessa - Recupero credito di imposta - Presupposti.

Massima:

Il contribuente, nel caso di omessa dichiarazione annuale IVA, può recuperare il credito d'imposta nella dichiarazione dell'anno successivo se dallo stesso sono stati soddisfatti tutti gli obblighi sostanziali. Ciò nella considerazione che ha maggior valore la buona fede del contribuente, in presenza di situazioni legali e veritiere, rispetto a suoi errori o omissioni.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Intitolazione:

Riscossione-Rimborsi - Dichiarazione omessa - Recupero credito di imposta - Effetti su interessi e sanzioni - Fattispecie.

Massima:

Il diritto alla compensazione può essere esercitato in giudizio in sede di impugnazione dell'atto formale dell'amministrazione finanziaria. Il riconoscimento del credito, da parte del giudice, ha effetto anche sugli interessi e le sanzioni. Infatti il credito assume valore dal momento in cui è sorto, momento che si identifica non con la presentazione della dichiarazione ma con la verifica dei suoi presupposti a norma dell'art. 1242 - comma 1 - c.c.. Nel caso di specie il giudice di merito, accogliendo l'annullamento dell'atto impositivo e del ruolo, doveva estendere la decisione anche agli interessi e alle sanzioni.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Svolgimento del processo

P.C. ha proposto ricorso contro la cartella di pagamento n. (------) con la quale le era stato chiesto il pagamento di un importo complessivo di Euro 11.938,27 con riferimento all'annualità 2007, di cui Euro 192,00 per IRAP, Euro 7.681,00 per IRPEF ed Euro 727,00 per IVA. La CTP di Napoli, nel contraddittorio delle parti, con sentenza n. 78/01/2013, ha respinto il ricorso.

P.C. ha appellato la decisione.

La CTR di Napoli, nel contraddittorio delle parti, con sentenza n. 4554/17/14, ha in parte accolto l'appello.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione sulla base di un motivo.

P.C. ha resistito con controricorso e ha proposto ricorso incidentale fondato su un motivo.

La sola P.C. ha depositato memoria ex art. 380 bis 1 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con un unico motivo l'Agenzia delle Entrate lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 7, D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 30, 54 bis e 55, D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36 bis e 38 poichè la sentenza gravata avrebbe errato nell'affermare che la contribuente poteva fare valere in sede di opposizione alla pretesa tributaria il suo credito di imposta risultante dalla sua dichiarazione per il 2006, tardivamente presentata e, quindi, da considerare omessa.

La doglianza è infondata.

Nella specie, P.C. sostiene che dalla sua dichiarazione per i redditi del 2006 emergeva un suo credito complessivo di Euro 7.982,00 per IRPEF, IVA ed IRAP e che, non essendo stata detta dichiarazione presentata nei tempi di legge detto credito era stato portato in detrazione nella dichiarazione del 2008 per l'anno 2007.

L'Agenzia delle Entrate, peraltro, non ha riconosciuto il credito della contribuente, sostenendo che essa, avendo comunque omesso la dichiarazione per il 2006, avrebbe dovuto chiedere il relativo rimborso con le modalità previste, dopo avere versato il dovuto.

Il motivo va respinto.

In tema di IVA, si è affermato che la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, sicchè, in tal caso, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto,

ovvero non sia controverso, che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili (Cass., SU, n. 17757 dell'8 settembre 2016).

Inoltre, si è precisato che "In caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la consequenziale emissione di cartella di pagamento, potendo il fisco 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 nonchè da atti di indagine diversi dal mero raffronto con dati ed elementi dell'anagrafe tributaria, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54-bis e 60, fatta 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" (Cass., SU, n. 17758 dell'8 settembre 2016).

Infatti, deve ritenersi che, in presenza di una violazione formale intesa come inadempimento di un obbligo distinto dalle condizioni essenziali previste dalle direttive IVA per l'esercizio della detrazione - la questione da risolvere è esclusivamente di natura probatoria.

L'infrazione è da ritenersi emendabile sul piano del rapporto impositivo laddove si disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo (Cass., Sez. 5, n. 3586 del 2016), in quanto acquirente, ha il diritto di recuperare l'imposta pagata a titolo di rivalsa (Cass., Sez. 5, n. 25871 del 2015), semprechè non risulti in concreto impedita la prova dell'adempimento dei requisiti sostanziali (Cass., Sez.5, n. 4612 del 2016).

Sulla scorta di tali conclusioni generali, si è affermato nella giurisprudenza di legittimità che, se il contribuente si attiene agli obblighi formali-contabili prescritti dalla normativa interna grava, sull'Amministrazione fiscale che intenda disconoscere il diritto a detrazione negando la corrispondenza della realtà effettuale a quella rappresentata nelle scritture contabili l'onere della relativa contestazione e della consequenziale prova. Diversamente, se il contribuente non si attiene alle prescrizioni formali e contabili disciplinate dall'ordinamento interno, è onere dello stesso, a fronte della contestazione di omissioni o irregolarità, fornire adeguata prova dell'esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega l'insorgenza del diritto alla detrazione (Cass., Sez.5, n. 11168 del 2014; Cass., Sez. 5, n. 18924 del 2015).

Il contribuente, quindi, deve dimostrare che, in quanto destinatario di transazioni commerciali, è debitore dell'IVA e titolare del diritto di detrarre l'imposta (Cass., Sez. 5, n. 7576 del 2015).

Il relativo accertamento è riservato, però, al giudice di merito (Cass., Sez. 5, n. 5072 del 2015).

Queste considerazioni, che riguardano l'IVA, possono essere estese pure all'IRPEF ed all'IRAP. Le Sezioni Unite di questa Corte (Cass., SU, n. 13378 del 30 giugno 2016) hanno affermato che "In caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8), mentre, se intesa, ai sensi del

successivo comma 8 bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento ed, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria".

La giurisprudenza pone in evidenza che la dichiarazione dei redditi, nei limiti in cui costituisca dichiarazione di scienza, non è un elemento intangibile ma, di fronte alle richieste del Fisco, è suscettibile di emenda e ritrattazione, così da influire sulla pretesa dell'erario. L'emendabilità degli errori di fatto o di diritto, anche omissivi e pure non meramente materiali o di calcolo, commessi dal contribuente nelle dichiarazioni fiscale (come gli errori di calcolo o liquidazione degli importi dei componenti positivi e negativi del reddito, l'inesatta qualificazione giuridica dei componenti di reddito, l'errata collocazione delle singole poste nelle voci del modello di dichiarazione ecc.), laddove da essi possano derivare oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli imposti dalla legge, rappresenta l'espressione di un principio generale del sistema tributario, ispirato all'art. 53 Cost. (Cass. n. 11396 del 2015). Ciò non solo nei limiti temporali in cui la legge prevede il diritto al rimborso, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, ovvero la dichiarazione integrativa nel termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, D.P.R. n. 322 del 1998, ex art. 2, comma 8-bis, ma, altresì, in sede contenziosa, per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (Cass. n. 3574 del 2014), fatti salvi i limiti temporali derivanti dall'esaurimento della fattispecie per trascorrere del tempo, o dal sopravvenire di decadenze (Cass., Sez. 5, 27562 del 2018, non massimata).

Tale possibilità per il contribuente è stata pacificamente riconosciuta anche nei casi di diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato, quando l'opposizione miri a limitare o contrastare la pretesa fiscale che si sia tradotta nell'emissione di una cartella esattoriale o di altro atto impositivo, ma non per introdurre una nuova e contrapposta richiesta di rimborso ovvero per far valere un credito da parte del contribuente (Cass. n. 21730 del 20 settembre 2017; Cass. n. 21242 del 13 settembre 2017).

Infatti, dinanzi alla posizione del contribuente quale titolare di diritti soggettivi perfetti derivanti dalla legge nazionale e dal diritto dell'UE, è il processo tributario il contesto privilegiato nel quale l'esigenza della giusta imposizione trova la sua armonica realizzazione a prescindere da moduli procedimentali diretti a garantire ed agevolare l'azione amministrativa.

Questa conclusione è rafforzata dal fatto che la giurisdizione sul rapporto fiscale è piena ed esclusiva (Cass., SU, n. 6315 del 2009), trattandosi di un giudizio di impugnazione-merito (Cass. Sez.5, n. 21759 del 2011), dai principi costituzionali di capacità contributiva e legislativi di collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco, nonchè dai principi eurounitari sulla primazia dei requisiti sostanziali dei diritto di deduzione e della neutralità fiscale.

Si tratta, in sostanza, di porre rimedio a errori e omissioni del contribuente, in presenza di situazioni legali e veritiere, in via di eccezione direttamente nel processo tributario in sede di impugnazione dell'atto di controllo formale dell'Amministrazione finanziaria, così come pure il

fisco può contestare in giudizio l'esistenza di un credito anche laddove siano decorsi i termini per l'accertamento (Cass., SU, n. 5069 del 2016).

L'Agenzia delle Entrate afferma nel suo ricorso che la contribuente non avrebbe dimostrato la sussistenza del suo credito.

Tale doglianza è, però, inammissibile per difetto di specificità poichè parte ricorrente non ha indicato, a fronte dell'affermazione, contenuta nella sentenza di appello, della non contestazione del credito in esame, in quale grado ed atto del giudizio avrebbe sollevato la relativa censura.

2. Deve essere esaminato, quindi, il ricorso incidentale.

Con un unico motivo la contribuente lamenta l'omesso esame di alcune doglianze da essa sollevate in appello, finalizzate ad ottenere l'annullamento dell'atto impositivo e del ruolo.

Tale doglianza, prospettata ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, va intesa come volta a criticare l'omessa motivazione della CTR di Napoli in ordine al non accoglimento dell'appello con riferimento alla richiesta di annullamento dell'atto impositivo e del ruolo.

Il motivo è fondato.

Al riguardo, si deve precisare che il riconoscimento del diritto della contribuente a vedere scomputato il proprio credito, riconosciuto dalla CTR di Napoli, ha effetto pure sui profili concernenti gli interessi e le sanzioni.

Infatti, nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria recuperi, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, un credito esposto nella dichiarazione oggetto di liquidazione, maturato in una annualità per la quale la dichiarazione risulti omessa, il contribuente può dimostrare, mediante la produzione di idonea documentazione, l'effettiva esistenza del credito non dichiarato, ed in tale modo viene posto nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato (salvo sanzioni ed interessi) qualora avesse presentato correttamente la dichiarazione, atteso che, da un lato, il suo diritto nasce dalla legge e non dalla dichiarazione e, da un altro, in sede contenziosa, ci si può sempre opporre alla maggiore pretesa tributaria del Fisco, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria (Cass., Sez. 5, n. 31433 del 5 dicembre 2018).

Per l'esattezza, quando, come nella specie, gli interessi sono stati richiesti per il mancato pagamento di una somma con riferimento alla quale la contribuente vanta un credito d'imposta fatto valere in compensazione, il giudice del merito, qualora riconosca la sussistenza del credito de quo, non può limitarsi a questo accertamento, ma deve valutare se l'atto impositivo concerna anche tali interessi.

Infatti, per la giurisprudenza di legittimità detto credito assume valore dal momento in cui è sorto e siffatto momento va individuato non nella presentazione della dichiarazione, ma in quello di verificazione dei suoi presupposti.

Più precisamente, a norma dell'art. 1242 c.c., comma 1, la compensazione produce il suo effetto estintivo dal giorno della coesistenza dei due debiti, mentre a questo fine sono indifferenti il momento in cui essi sono sorti (Cass., Sez. 3, n. 4983 dell'11 marzo 2004) e la dichiarazione della parte, limitandosi la pronuncia del giudice che accerti detta coesistenza a dare atto dell'avvenuta estinzione dei contrapposti debiti e crediti con effetto ex tunc (Cass., Sez. 1, n. 2037 del 5 giugno 1976).

Se ne ricava che gli interessi sul debito tributario, in ipotesi di compensazione con un credito del contribuente, sono dovuti solo fino al momento della nascita di quest'ultimo credito.

Analoghe considerazioni vanno svolte quanto alle sanzioni, dovendosi tenere conto che, nel presente giudizio, queste sono state inflitte D.Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 13, disposizione che concerne gli omessi versamenti o le ipotesi nelle quali siano offerti in compensazione crediti inesistenti.

Pertanto, la CTR di Napoli avrebbe dovuto valutare se, avendo accertato che il credito opposto in compensazione esisteva sin dal 2006, fosse configurabile un omesso versamento, considerato che l'effetto estintivo della compensazione opera retroattivamente.

Nella presente controversia, invece, la CTR di Napoli ha del tutto omesso di spiegare il rigetto dell'appello nella parte in cui erano domandati l'annullamento dell'atto impositivo e del ruolo, nonostante al riconoscimento del diritto della contribuente a scomputare il suo credito conseguisse, in linea di principio, il venire meno pure della pretesa del Fisco agli interessi ed alle sanzioni.

Ne consegue l'accoglimento del ricorso incidentale.

3. Se ne ricava che il ricorso principale va respinto, mentre quello incidentale è accolto.

All'accoglimento del ricorso incidentale consegue la cassazione della decisione della CTR di Napoli.

Poichè non sono necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., dovendosi accogliere, alla luce dell'esito del ricorso principale e di quello incidentale, l'originario ricorso della contribuente.

4. Le spese dei gradi di merito vanno compensate ex art. 92 c.p.c., in ragione dello sviluppo della vicenda processuale.

Le spese di legittimità, invece, seguono la soccombenza in virtù dell'art. 91 c.p.c. e sono liquidate come in dispositivo.

Non sussistono, a carico dell'Agenzia delle Entrate, trattandosi di amministrazione statale, le condizioni per dare atto, ai sensi della L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, che ha aggiunto il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, dell'obbligo di versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per l'impugnazione integralmente rigettata.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso principale;

- accoglie il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente;

- compensa le spese dei gradi di merito;

condanna l'Agenzia delle Entrate a rifondere le spese in favore della contribuente, che liquida in Euro 2.300,00, oltre accessori di legge e spese generali nella misura del 15%.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della 5 Sezione Civile, il 23 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 9 ottobre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza