Ordinanza del 27/11/2020 n. 27122 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Dichiarazione dei redditi - Dichiarazione integrativa a favore - Termini di presentazione- - Utilizzo in sede contenziosa oltre i termini - Ammissibilità.

Massima:

In caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi in danno del contribuente, la dichiarazione integrativa intesa alla loro correzione deve essere presentata, non oltre il termine di presentazione della dichiarazione riguardante il periodo di imposta successivo, indipendentemente dal rispetto del suddetto termine, può in ogni caso opporsi, in sede contenziosa, alla maggior pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, senza però poter opporre in compensazione tali somme alle maggiori pretese di quest'ultima.

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

Testo:

Rilevato che

1. In data 8 gennaio 2013 l'Agenzia delle Entrate notificò alla società G. S. s.p.a. con socio unico l'avviso di accertamento n. xxxxxxx/2012 con il quale aveva rilevato per l'esercizio 2008 ricavi per euro 1.412.044,85 erroneamente imputati all'annualità 2007, con conseguente rettifica della perdita dichiarata di euro 312.547,00 a reddito di euro 1.099.498,00 e un maggior valore della produzione IRAP per euro 1.412.044,85, nonché l'avviso di accertamento n. xxxxxxx/2012 con il quale aveva accertato per l'anno di imposta 2009 ricavi di competenza per euro 6.891.694,00 erroneamente imputati all'esercizio precedente (2008), con conseguente rettifica della perdita dichiarata da euro 15.127.841,00 ad euro 8.236.146,00 e un maggiore valore della produzione a fini IRAP per euro 6.806.385,64.

La contribuente impugnò i suddetti atti presentando, nel frattempo, dichiarazioni a sfavore per il 2009 e a favore per il 2008, a seguito delle quali risultava per l'anno 2008 una IRAP pari a zero, mentre la maggiore imposta per l'anno 2009 veniva in parte versata e in parte utilizzata a scomputo da eccedenze.

In data 23 dicembre 2013 la G. S. s.p.a. avanzò, quindi, istanza di rimborso IRAP per l'anno 2008 per l'importo di euro 124.344,00 ritenendo che, in forza delle dichiarazioni integrative presentate, lo stesso risultava versato in eccesso.

Con provvedimento del 7 marzo 2014 la Direzione provinciale di Genova dell'Agenzia delle entrate respinse la richiesta sul presupposto che la pretesa erariale contenuta nell'avviso di accertamento per il 2008 era stata impugnata e che, pertanto, in assenza di un giudicato, la pretesa della contribuente doveva ritenersi inammissibile.

2. La società G. S. s.p.a. impugnò il provvedimento di diniego davanti alla Commissione tributaria provinciale di Genova, la quale con sentenza n. 1997/13/14, depositata il 23 ottobre 2014, respinse il ricorso aderendo alla tesi erariale secondo la quale la dichiarazione integrativa a favore fosse tardiva, dovendo essere presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'annualità successiva e non entro la più ampia scadenza quadriennale. Inoltre, il rimborso non poteva essere concesso in quanto non era ancora passata in giudicato la sentenza con la quale era stato definito il giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento relativo all'anno 2009, con il quale era stato recuperato quanto erroneamente contabilizzato nel 2008.

Avverso tale pronuncia la contribuente propose ricorso davanti alla Commissione tributaria regionale della Liguria, deducendo che, alla luce delle indicazioni interpretative offerte dalla giurisprudenza di legittimità, la dichiarazione integrativa a favore, ancorché fosse stata presentata oltre il termine per la dichiarazione dell'anno successivo, doveva ritenersi valida; che, invero, la facoltà del contribuente di emendare la dichiarazione era riconosciuta anche in sede contenziosa; che con l'avviso di accertamento relativo all'annualità 2009 l'Ufficio aveva rilevato un maggiore imponibile per ricavi di competenza di tale esercizio, ma non aveva riconosciuto gli stessi imponibili in diminuzione per l'anno 2008, con la conseguenza che il solo annullamento del predetto atto non avrebbe consentito il ripristino della corretta imputazione per competenza negli anni considerati, senza le dichiarazioni integrative presentate a sfavore per il 2009 e a favore per il 2008; che, in ogni caso, la sentenza con la quale era stata definito il giudizio avente ad oggetto l'impugnazione degli avvisi di accertamento relativi agli anni 2008, 2009 e 2010 era stata impugnata dall'Agenzia delle entrate solo con riguardo alle sanzioni, con essi irrogate, con conseguente passaggio in giudicato delle restanti statuizioni sui tributi.

Con sentenza n. 14 del 19 dicembre 2016, depositata l'11 gennaio 2017, la Commissione tributaria regionale della Liguria rigettò l'appello ribadendo la tardività, alla luce dell'art. 2, commi 8 e 8-bis, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, applicabile ratione temporis, della dichiarazione integrativa a favore presentata dalla contribuente per l'anno 2008, avuto riguardo al principio enunciato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016, secondo il quale «in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998), 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». I giudici d'appello evidenziarono, altresì, che, premesso che l'istanza di rimborso è inammissibile se la pretesa dell'Amministrazione al recupero del componente negativo dedotto in difetto di competenza non sia definitiva, «è vero che l'accertamento dell'Agenzia delle Entrate è successivamente divenuto definitivo, ma nel senso che il debito esposto dalla contribuente nella dichiarazione IRAP originale per l'anno 2008 è stato confermato. Non risulta pertanto possibile correlare l'istanza di rimborso presentata dalla contribuente alla sentenza n. 174/14/14 della Commissione tributaria provinciale di Genova né, come già detto, alla dichiarazione integrativa a favore presentata nel 2013 in quanto invalida».

3. Avverso tale decisione la società G. S. s.p.a. propone ricorso affidato ad un unico, articolato motivo. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso. La ricorrente ha depositato memorie ex art. 380-bis.1 cod. proc. civ. All'udienza del 24 ottobre 2019 questa Corte, ritenuta l'opportunità di trattare la causa congiuntamente a quella iscritta al n. 24792/2016 r.g., pendente tra le stesse parti, per ragioni di connessione, ha disposto rinvio a nuovo ruolo.

Considerato che

1. Con un unico motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la G. S. s.p.a. denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, commi 8 e 8-bis del d.P.R. 322 del 1998 e dell'art. 5, comma 1, lett. a), d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito dalla legge 1 dicembre 2016, n. 225, in relazione al capo della sentenza in cui si afferma che la dichiarazione integrativa a favore per il 2008 è invalida e priva di effetti in quanto presentata oltre il termine previsto dalle citate disposizioni.

Lamenta, in particolare, la ricorrente che i giudici d'appello hanno travisato il principio nomofilattico espresso nella citata sentenza delle Sezioni Unite n. 13378 del 2016, giacché la questione della tempestività della dichiarazione integrativa presentata dalla stessa contribuente non è immediatamente rilevante ai fini della decisione.

Infatti, ad avviso della contribuente, il diritto al rimborso prescinde da detta dichiarazione, essendo l'art. 2, comma 8-bis, finalizzato esclusivamente a regolare il caso in cui dalla dichiarazione emerga un credito da utilizzare in compensazione.

In ogni caso - ha soggiunto la società ricorrente -, come chiarito dalle Sezioni Unite di questa Corte, il contribuente, indipendentemente dalle modalità e dai termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2, d.P.R n. 322 del 1998, e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38, d.P.R. n. 602 del 1973, in sede contenziosa può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione e incidenti sull'obbligazione tributaria.

Assume, inoltre, la contribuente che la questione della tardività della dichiarazione integrativa risulta, nella specie, superata alla luce della modifica introdotta dall'art. 8, comma 2, d.l. 22 ottobre 2016, n. 193 - il quale chiarisce che il contribuente può rettificare in ogni caso la

dichiarazione sia a favore che a sfavore entro i termini di decadenza previsti per l'azione di accertamento - avente portata di norma di interpretazione autentica.

Lamenta, infine, la G. S. s.p.a. che la pronuncia gravata ha errato nel ritenere che il passaggio in giudicato della sentenza n. 174/14/14 della Commissione tributaria provinciale di Genova, con la quale sono stati annullati gli avvisi di accertamento relativi agli anni 2008, 2009 e 2010, abbia decretato la conferma definitiva di «quanto esposto dalla contribuente nella dichiarazione IRAP originale per l'anno 2008», posto che oggetto del giudicato non è la correttezza dei dati reddituali e, quindi, dell'imposta originariamente dichiarati dalla società contribuente - mancando un'espressa statuizione in tal senso -, ma piuttosto l'irrilevanza dell'errore di imputazione dalla stessa commesso ai fini della quantificazione delle imposte complessivamente dovute e, quindi, della configurabilità del danno erariale.

2. Va prioritariamente esaminata, in ordine logico, la seconda delle doglianze in cui si sviluppa l'unico, ma articolato, motivo di ricorso svolto dalla contribuente.

2.1. La censura è priva di fondamento.

Invero, nel caso di specie non può trovare applicazione l'art. 2 comma 8-bis, d.P.R. n. 322 del 1998 come modificato dal d.l. n. 193 del 2016, convertito dalla legge n. 225 del 2016, secondo il quale «resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito». Come recentemente precisato da questa Corte, tale disposizione, pur riconoscendo al contribuente la possibilità di far valere in sede di giudizio tributario eventuali errori commessi nella dichiarazione, non supera il principio nomofilattico espresso dalla sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016 che circoscrive l'esercizio di tale facoltà al solo caso di opposizione del contribuente ad una pretesa dell'Amministrazione finanziaria e, comunque, contrariamente a quanto ritenuto dalla ricorrente, ha efficacia innovativa e non di interpretazione autentica (Cass. Sez. 5, 20/11/2019, n. 30151; Cass. Sez. 5, 30/11/2018, n. 31052).

3. Merita, invece, condivisione l'assunto della ricorrente per il quale, contrariamente a quanto affermato dai giudici d'appello, la tardività della dichiarazione integrativa presentata dalla contribuente ai sensi dell'art. 2, d.P.R. n. 322 del 1998 non assume rilevanza ai fini della richiesta di rimborso, non sussistendo alcuna interferenza tra l'autonoma facoltà di emendare gli errori mediante dichiarazione integrativa e la presentazione dell'istanza di cui all'art. 38, d.P.R. n. 602 del 1973 (Cass. Sez. 5, 6/7/2011, n. 14932).

Tale impostazione è ampiamente condivisa da questa Corte, la quale, in linea con i principi espressi dalle Sezioni Unite nella cit. sentenza n. 13378 del 2016, ha anche di recente ribadito che «in materia di IRAP, l'emenda o la ritrattazione contenuta nella dichiarazione integrativa (ex art. 2, comma 8-bis d.p.r. n. 322 del 1998), che si salda con l'originaria dichiarazione presentata, da un lato, e l'istanza di rimborso (ex art. 38 d.p.r. n. 602 del 1973), da proporre entro 48 mesi, nel caso d'inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento (con specifico riferimento alla materia del contendere), dall'altro, operano su piani diversi del rapporto d'imposta tra

Amministrazione finanziaria e contribuente e costituiscono due opzioni concorrenti e non alternative, che l'ordinamento tributario offre all'interessato, a seconda che egli si attivi nel campo applicativo dell'accertamento fiscale (la dichiarazione integrativa) o nel diverso ambito della riscossione dei tributi (l'istanza di rimborso)» (così Cass. Sez. 5, 16/7/2019, n. 19002; nello stesso senso si vedano anche Cass. Sez, 5, 15/03/2019, n. 7389; Cass. Sez. 5, 11/05/2018, n. 11507; Cass., Sez. 5, 30/10/2018, n. 27583).

In definitiva, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi in danno del contribuente, la dichiarazione integrativa intesa alla loro correzione deve essere presentata, ex art. 2, comma 8- bis, d.P.R. n. 322 del 1998, non oltre il termine di presentazione della dichiarazione riguardante il periodo di imposta successivo, portando in compensazione il credito eventualmente risultante, mentre, in caso di avvenuto pagamento di maggiori somme rispetto a quelle dovute, il contribuente, indipendentemente dal rispetto del suddetto termine, può in ogni caso opporsi, in sede contenziosa, alla maggior pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, senza però poter opporre in compensazione tali somme alle maggiori pretese di quest'ultima, e può chiederne il rimborso entro il termine di quattro anni dal versamento, ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973 (Cass. Sez. 5, 20/11/2019, n. 30151).

4. Merita accoglimento anche la doglianza con la quale la società G. S. s.p.a. censura l'errore in cui è incorsa la sentenza gravata nel ritenere che il passaggio in giudicato della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Genova n. 174/14/14, in parte qua, annullando gli avvisi di accertamento relativi agli anni di imposta 2008 e 2009, ha reso definitivo il debito esposto dalla contribuente nell'originaria dichiarazione IRAP per l'anno 2008.

Contrariamente a quanto sostenuto dai giudici d'appello, il passaggio in giudicato della pronuncia di annullamento dell'avviso di accertamento relativo alla dichiarazione per l'anno 2008, che la contribuente assume affetta dall'errore di contabilizzazione fondante il proprio diritto al rimborso, non è di ostacolo all'esperimento di tale ultimo rimedio recuperatorio.

Invero, l'unico limite all'emendabilità della dichiarazione e alla correlata azione di rimborso è rappresentato dalla sopravvenuta intangibilità dell'accertamento conseguente al decorso del termine di decadenza per l'esercizio del diritto al rimborso, all'inoppugnabilità dell'atto impositivo determinata dalla mancata impugnazione o dal perfezionamento di un modulo di determinazione consensuale del tributo, ovvero al passaggio in giudicato della sentenza di rigetto dell'impugnazione (Cass., Sez. un., 25/10/2002, n. 15063, in motivazione).

Difatti, il conseguimento di una definitiva quantificazione della pretesa tributaria rende la rettifica della dichiarazione improduttiva di effetti e preclude al contribuente la conseguente domanda restitutoria.

Per contro, la sentenza irrevocabile di annullamento dell'avviso di accertamento pone definitivamente nel nulla l'atto impositivo, così ripristinando le facoltà di rettifica e di recupero riconosciute al contribuente che sia incorso in errore.

Né può ritenersi ostativo a tale ricostruzione l'orientamento interpretativo - ampiamente condiviso da questa Corte - secondo il quale il processo tributario si assume quale tipico

strumento di "impugnazione-merito", con il risultato di attribuire alla decisione giurisdizionale un ruolo non meramente rescindente dell'atto di accertamento, ossia limitato all'accertamento del diritto all'annullamento, ma anche prescrittivo-sostitutivo nella rideterminazione del contenuto effettivo della pretesa tributaria contestata, sia in caso di rigetto, che in caso di accoglimento del ricorso (v., ex aliis, Cass., Sez. 5, 12/7/2006, n. 15825; Cass. Sez. 6-5, 21/11/2013, n. 26157; Cass. Sez. 5, 30/10/2018, n. 27574; Cass. Sez. 6-5, 25/6/2020, n. 12597).

Invero, tale approccio ermeneutico non giustifica l'affermazione della Commissione tributaria ligure secondo la quale l'annullamento giudiziale degli avvisi di accertamento avrebbe condotto all'automatica e definitiva conferma delle dichiarazioni della società ricorrente, così precludendo l'esercizio del diritto al rimborso.

Ritiene, infatti, il Collegio che con la caducazione dell'atto impositivo e il venir meno dell'obbligazione tributaria che ne costituisce l'effetto, in assenza di specifiche statuizioni giudiziali sostitutive o confermative, la dichiarazione del contribuente conservi la natura sua propria di atto giuridico in senso stretto produttivo degli effetti predeterminati dalla legge e, in quanto tale, sia emendabile dal contribuente e suscettibile di nuova verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria (Cass. Sez. 5, 20/6/2007, n. 14377; Sez. 5, 23/10/2019, n. 27091).

5. Non avendo fatto corretta applicazione dei suddetti principi, la sentenza impugnata va cassata con rinvio al giudice a quo per nuovo esame. La Commissione tributaria regionale della Liguria provvederà anche alla regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza