Sentenza del 09/03/2018 n. 5729 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

S.S. impugnava la cartella di pagamento emessa, a seguito di controllo automatizzato, per complessivi Euro 28.779,17, per Iva, Irpef ed Irap, per l'anno d'imposta 2001, in relazione a tributi dichiarati e non versati.

La contribuente evidenziava che l'iscrizione era stata determinata dall'erronea compilazione della dichiarazione dei redditi, poi rettificata con dichiarazione integrativa.

La Commissione tributaria provinciale di Varese accoglieva l'impugnazione, decisione poi confermata dal giudice d'appello. L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione con un motivo, cui resiste la contribuente con controricorso.

Motivi della decisione

1. Va disattesa, preliminarmente, l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dal controricorrente per tardiva impugnazione. Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 38 non ha istituito un regime speciale per il processo tributario in ordine all'applicazione del termine lungo di impugnazione, impermeabile alle disposizioni transitorie di cui alla L. n. 69 del 2009, art. 58: tale principio si desume dall'art. 62 del medesimo decreto, che fa espresso riferimento, per la disciplina del giudizio di cassazione in materia tributaria, alle norme del codice di procedura civile, così attribuendo prevalenza alle norme processuali ordinarie ed escludendo l'esistenza di un giudizio "tributario di legittimità" (Cass. n. 12642 del 19/05/2017, Rv. 644238).

Ne deriva che, trattandosi, nella specie, di giudizio instaurato anteriormente al 4 luglio 2009, è inapplicabile, per effetto dell'art. 58 cit., la riduzione a sei mesi del termine lungo.

2. L'unico motivo di ricorso denuncia violazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis e D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38:

l'Agenzia si duole che la CTR abbia ritenuto emendabili dal contribuente gli errori commessi in dichiarazione nel termine di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 e non, invece, in quello, perentorio (e nella specie decorso) di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis.

3. La doglianza non è fondata ancorchè la motivazione debba essere corretta ex art. 384 c.p.c., u.c..

3.1. Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 13378 del 2016, infatti, componendo un contrasto insorto e relativo, tra l'altro, anche alla questione qui in esame, hanno affermato che "la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8 bis, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa ai periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante. La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43. Il rimborso dei versamenti diretti di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa" precisando tuttavia che "il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2", e dall'istanza di rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 "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, incidenti sul'obbligazione tributaria".

3.2. L'arresto delle Sezioni Unite, dunque, pone in chiara evidenza che la dichiarazione dei redditi, in quanto dichiarazione di scienza, non è un elemento intangibile ma, di fronte alle richieste del Fisco, è suscettibile di emenda e ritrattazione, sì da influire sulla pretesa dell'erario.

il contribuente, in altri termini, è sempre ammesso, in sede contenziosa, a provare che egli non ha giustificatamente versato la (maggiore) somma pretesa dall'Amministrazione finanziaria con la cartella esattoriale poichè l'originaria dichiarazione era viziata da un errore di fatto o di diritto (e, dunque, il presupposto impositivo non era sussistente), senza che rispetto a tale difesa siano configurabili decadenze di sorta.

Ciò vale, peraltro, esclusivamente 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 anche per introdurre una nuova e contrapposta richiesta ovvero per far valere un credito da parte del contribuente.

E' evidente infatti che il contribuente, autore di una dichiarazione inesatta a proprio danno, ove abbia dato seguito alla dichiarazione stessa, provvedendo a versare (in tutto o in parte) una somma più elevata rispetto a quella effettivamente dovuta, non può contrapporre, nella sede contenziosa, alla pretesa dell'Amministrazione l'esistenza di un diritto di rimborso ovvero di un credito per aver versato un importo erroneamente computato (v. anche Cass. n. 21730 del 20/09/2017; Cass. n. 21242 del 13/09/2017).

Depone in tal senso, del resto, il carattere impugnatorio del processo tributario, che ha ad oggetto esclusivamente il controllo della legittimità, formale e sostanziale, di uno degli specifici atti impositivi elencati nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19.

L'indagine sul rapporto tributario, quindi, è limitata al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere con l'atto stesso, sicchè è strutturalmente incompatibile con il processo tributario la

possibilità di proporre una domanda riconvenzionale (v. Cass. n. 4145 del 20/02/2013; Cass. n. n. 5928 del 11/03/2010; Cass. n. 20516 del 22/09/2006), ancorchè l'asserito diritto vantato dal contribuente possa rinvenire il suo fondamento sullo specifico rapporto tributario.

Tale situazione, peraltro, comporta, semplicemente, che il contribuente ha l'onere di presentare apposita istanza di rimborso ovvero di riconoscimento di un credito d'imposta (ovvero, mutatis mutandis, di chiedere in detrazione l'eventuale eccedenza Iva) secondo le specifiche modalità e procedure previste dalla normativa vigente (quali il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 ovvero in relazione a specifiche previsioni quali l'art. 14, comma 5, tuir, nonchè in via residuale il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2), con l'osservanza dei termini stabiliti a pena di decadenza, salva la possibilità, in ipotesi, di impugnare l'atto di diniego opposto dall'Erario.

3.3. Va pertanto affermato il seguente principio di diritto:

"il contribuente che, nel redigere la dichiarazione fiscale, abbia riconosciuto a suo danno importi in misura superiore a quelli effettivi senza procedere anche al pagamento della maggiore imposta può, in sede giudiziale e senza limiti sostanziali o temporali, opporre alla pretesa dell'Amministrazione per l'omesso o insufficiente versamento che l'originaria dichiarazione era viziata da un errore di fatto o di diritto; ove, invece, all'erronea dichiarazione abbia anche fatto seguito, in tutto o in parte, il pagamento del maggior importo non dovuto, il contribuente è tenuto ad esperire le procedure di rimborso, nel rispetto delle modalità e dei termini di decadenza previsti, esclusa la possibilità di opporre, in giudizio, l'eventuale credito vantato per l'indebito pagamento".

4. Il ricorso va, pertanto, respinto.

5. La spese vanno compensate atteso il sopravvenuto intervento delle Sezioni Unite a composizione del pregresso contrasto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 4 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 9 marzo 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza