Sentenza del 09/03/2018 n. 5730 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

XXXX Spa impugnava la cartella di pagamento emessa, a seguito di controllo automatizzato, per complessivi Euro 48.538,00, per l'anno d'imposta 2000, attinenti a crediti d'imposta non risultanti dalla dichiarazione del redditi Unico 2001 ma utilizzati in compensazione.

La contribuente deduceva l'erronea omessa compilazione del quadro RU della dichiarazione fiscale in ordine a crediti da Carbon Tax ed accise sul gasolio.

L'impugnazione era respinta dalla CTP di Roma e la decisione era confermata in appello.

La contribuente ricorre per cassazione con un motivo, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

La contribuente ha altresì depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Vanno disattese, preliminarmente, le eccezioni di inammissibilità sollevate dal controricorrente.

Il motivo dedotto con il ricorso, infatti, seppur privo di specifica rubrica e dell'indicazione espressa della norma di rito cui si riferisce il vizio lamentato, risulta univocamente articolato sulla violazione della legge sostanziale avuto riguardo al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, commi 8 ed 8-bis e al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 e, dunque, sulle condizioni e limiti dell'emendabilità delle dichiarazioni ove il contribuente, opponendosi alla maggiore pretesa del Fisco per l'omesso versamento dell'imposta conseguente alle indicazioni in dichiarazione, deduca l'erroneità delle indicazioni ivi riportate. Quanto al quesito, la relativa formulazione appare sufficientemente specifica attesa la puntuale individuazione della questione in diritto ed il riferimento, testuale ancorchè parziale, alle statuizioni della sentenza impugnata.

2. Nel merito, il motivo di ricorso è fondato.

2.1. 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".

2.2. 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.

2.3. 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".

2.4. Occorre precisare, infine, che, in applicazione delle regole generali sulla distribuzione dell'onere probatorio stabilite dall'art. 2697 c.c., spetta al contribuente che "ritratta" la propria dichiarazione provare il fatto impedivo della obbligazione tributaria (v. Cass. n. 27127 del 28/12/2016, Rv. 642379; Cass. n. 26550 del 21/12/2016, Rv. 642365).

3. Nella vicenda in esame, il giudice d'appello non si è attenuto ai principi sopra esposti poichè ha omesso di esaminare le doglianze ed il merito della questione ritenendo possibile per il contribuente solamente l'esperimento, eventuale, di un'azione di indebito arricchimento.

4. In accoglimento del ricorso la sentenza va quindi cassata con rinvio, anche per le spese, innanzi alla Commissione tributaria regionale competente in diversa composizione per un nuovo esame.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Lazio in diversa composizione per un nuovo esame.

Così deciso in Roma, il 4 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 9 marzo 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza