Sentenza del 20/04/2018 n. 9849 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 126/12/10 depositata in data 19 ottobre 2010, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia rigettava l'appello proposto da A. AG (già A. A.M.G. AG s.p.a.) nei confronti dell'Agenzia delle Entrate confermando la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano che aveva rigettato il ricorso proposto dalla detta società avverso la cartella esattoriale con la quale l'Ufficio di Milano (XXXXX), a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione fiscale 2005, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, aveva richiesto il pagamento della somma di Euro 31.868,09 a titolo di Ires, Irap e Iva, per l'anno di imposta 2004.

Il giudice di appello premetteva che: 1) l'iscrizione a ruolo era derivata dall'Unico 2005 presentato il 31 ottobre 2005, con successiva rettifica del 4 maggio 2007, cui era seguita il 5 giugno 2008 richiesta di sgravio in autotutela; 2) l'Ufficio di Milano (XXXXX) aveva rigettato l'istanza di sgravio rilevando che il Mod. 760 era da considerarsi omesso per essere stato prodotto oltre il termine di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2; 3) la CTP aveva rigettato il ricorso della società contribuente ritenendo tardiva la dichiarazione integrativa, in applicazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis; 4) la società contribuente aveva proposto appello eccependo l'illegittimità dell' iscrizione a ruolo a titolo di Ires e Irap, per l'anno 2004, stante l'erronea applicazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, per essere, a suo avviso, emendabili gli errori entro "cinque anni dalla dichiarazione" nonchè l'illegittimità della iscrizione a ruolo a titolo Iva 2004 costituendo la stessa una duplicazione di imposta; 5) l'Agenzia delle Entrate, previa eccezione di mancato deposito della copia del ricorso in appello presso la segreteria della CTP di Milano, aveva richiesto il rigetto dell'appello, rilevando la tardività della dichiarazione integrativa e, in merito all'iscrizione a ruolo dell'Iva, la mancata correzione nella dichiarazione integrativa degli asseriti errori da parte della contribuente e, comunque, la non emendabilità degli stessi con la memoria di replica depositata in primo grado e richiamata nell'appello; 6) con la memoria di replica del 6 agosto 2010 la società contribuente aveva depositato ricevuta della presentazione della copia del ricorso presso la segreteria della CTP di Milano, ribadendo le eccezioni sollevate nel ricorso introduttivo R.G. 7246/08, nella memoria del 25 novembre 2008 e poi riproposte in appello concernenti: a) la legittimità e tempestività della dichiarazione integrativa in applicazione del comma 8 e non già del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis; b) la illegittimità dell'iscrizione a ruolo di Euro 1655,85 a titolo di Iva, per l'anno 2004, dovuta ad errori nella compilazione del modello F24, poi rettificati come indicato nella memoria di replica del 25 novembre 2008; c) l'illegittimità, in base alla prodotta

documentazione, della iscrizione a ruolo di Euro 22.695,27 a titolo di Ires e di Euro 7516,97 a titolo di Irap, per l'anno 2004.

La CTR, in punto di diritto - previo rigetto dell'eccezione sollevata dall'Agenzia di mancato deposito della copia del ricorso in appello presso la segreteria della CTP, avendone la società ricorrente documentato il deposito con la memoria di replica - respingendo l'appello affermava che, per quanto concerneva l'iscrizione a ruolo di Ires e Irap, in applicazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, introdotto dal D.P.R. n. 435 del 2001, la dichiarazione integrativa depositata in data 4 maggio 2007 a correzione degli errori commessi a sfavore della contribuente nella denuncia relativa all'anno 2004 doveva considerarsi fuori termine e che, per quanto concerneva l'Iva, la correzione degli errori nella compilazione dell'F24 non poteva essere effettuata con la memoria allegata al ricorso e riproposta in appello ma con apposita dichiarazione integrativa.

Avverso la sentenza della CTR, la A. AG propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi cui resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

La ricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, la A. AG denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa pronuncia della CTR sul punto decisivo e controverso per il giudizio consistente nel soddisfacimento da parte della contribuente "dell'onere di allegazione e di prova della effettività e della spettanza delle imposte a credito Ires e Irap nella misura risultante dalla dichiarazione integrativa".

In particolare, la ricorrente censura la sentenza impugnata per non avere pronunciato in ordine al soddisfacimento da parte della medesima dell'onere probatorio circa la spettanza dell'Ires e dell'Irap (a credito) nella misura risultante dalla dichiarazione integrativa presentata il 4 maggio 2007, come comprovato sulla base di documentazione allegata alla memoria illustrativa depositata nel giudizio di primo grado il 26 (rectius 25) novembre 2008 e richiamata successivamente nella memoria illustrativa depositata nel giudizio di appello il 6 agosto 2010.

Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, per avere erroneamente la CTR ritenuto che "la nuova dichiarazione rettificativa presentata dalla contribuente entro il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione previsto dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8, non abbia prodotto alcun effetto e per avere invece ritenuto applicabile alla specie il termine di presentazione della dichiarazione relativo all'anno di imposta successivo".

In particolare, la società ricorrente sostiene l'erroneità della sentenza impugnata laddove il giudice di secondo grado ha ritenuto che il termine decadenziale per la rimozione degli errori commessi a sfavore della contribuente in sede di redazione della dichiarazione fiscale coincida con quello previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta

successivo di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8 bis, introdotto del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, art. 2, comma 1, lett. D). A confronto di tale assunto richiama i principi espressi dalle sezioni unite di questa Corte nella sentenza 25 ottobre 2002, 15063 circa la emendabilità della dichiarazione dei redditi nonchè l'orientamento giurisprudenziale (Cass. n. 21944 del 2007) secondo il quale la dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente sarebbe ammissibile entro il termine ex art. 2, comma 8, del citato D.P.R., del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione secondo quanto stabilito dal richiamato D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43.

Il terzo motivo di ricorso è fondato.

Il D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8, prevede che le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43.

Il comma 8 bis dell'art. 2, cit., introdotto con D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, prevede che le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti 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 dichiarazione da presentare non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Questa Corte, con la sentenza del 7 giugno 2016, n. 13378, chiamata a decidere sul contrasto tra diversi orientamenti formatisi sulla emendabilità della dichiarazione, ha affermato il principio per il quale occorre distinguere il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, cui si applicano i termini previsti dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, commi 8 e 8 bis, rispetto a quelle che governano il processo tributario. Ciò in quanto oggetto del contenzioso giurisdizionale è l'accertamento circa la legittimità della pretesa impositiva, quand'anche fondata sulla base di dati forniti dal contribuente. Dunque, in tal caso, non si verte in tema di "dichiarazione integrativa" ex art. 2 cit., o di richiesta di rimborso del D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 38 e sussiste il diritto del contribuente a contestare il provvedimento impositivo, fornendo prova delle circostanze, quali anche errori o omissioni presenti nella dichiarazione fiscale.

Nella richiamata pronuncia, la Corte ha affermato i seguenti principi di diritto: "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 odi un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al 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 di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis. 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 sull'obbligazione tributaria".

La sentenza impugnata non è in linea con i richiamati principi avendo la CTR omesso alcuna valutazione in ordine alla fondatezza delle contestazioni sollevate dalla società ricorrente in sede contenziosa, sulla base della non emendabilità della dichiarazione presentata per il periodo di imposta 2004. Invero, la impugnazione da parte della società A. AG della cartella esattoriale emessa a seguito di controllo automatizzato sulla dichiarazione unico 2005 nasceva dalla contestazione, in sede contenziosa, della maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco, alla luce della dedotta erroneità nella redazione della detta dichiarazione, per avere la contribuente omesso di evidenziare delle perdite successivamente indicate nella dichiarazione integrativa presentata il 4 maggio 2007- in relazione alla cui effettività aveva, altresì, allegato documentazione alla memoria depositata in primo grado il 25 novembre 2008, richiamata nella memoria di replica depositata in grado di appello il 6 agosto 2010.

La CTR ha, quindi, erroneamente ritenuto che la società contribuente, in quanto aveva presentato la dichiarazione integrativa in data 4 maggio 2007, oltre il termine stabilito dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, non fosse ammessa a fare valere in sede contenziosa l'esistenza di errori (peraltro materiali e non in danno dell'erario) incidenti sul reddito dichiarato (nello stesso senso, da ultimo, Cass. ord. n. 14124 e n. 4480 del 2017).

L'accoglimento del terzo motivo rende oggettivamente inutile l'esame del primo motivo e ne comporta l'assorbimento.

Con il secondo motivo, la ricorrente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67 e dell'art. 112 c.p.c., per avere la CTR confermato la legittimità della iscrizione a ruolo di Euro 1665,85 a titolo di IVA per l'anno 2004, integrante una doppia tassazione del medesimo presupposto, omettendo così di accertare il rapporto tributario sostanziale dedotto in giudizio.

La ricorrente censura la sentenza impugnata per aver ritenuto legittima l'iscrizione a ruolo della somma di Euro 1665,85 a titolo di Iva, anno 2004, dovuta alla mancata decurtazione dal credito Iva dell'anno 2003 della parte utilizzata in compensazione tramite il modello F24 per Euro 1.201,00 (di cui ai versamenti a saldo zero effettuati il 12 febbraio 2003 con compensazione di un credito Iva di Euro 941,17 e il 14 maggio 2003 con compensazione di un credito Iva di Euro 260,06), considerando irrituale la correzione effettuata dalla società contribuente.

In particolare, secondo la prospettazione della ricorrente, a fronte della "avvenuta prova della compensazione degli indicati debiti d'imposta" la ripresa a tassazione dei medesimi tramite la cartella dovrebbe considerarsi una doppia tassazione del medesimo fatto generatore in violazione del richiamato art. 67.

La censura si espone ad un profilo di inammissibilità per essere, la stessa, priva di una specifica attinenza al "decisum" e, dunque, riferita non già alla ratio decidendi della sentenza ma al contenuto della cartella della quale si censurano le deficienze in termini di doppia tassazione.

Peraltro, come rilevato nella CTR, la correzione sarebbe avvenuta in modo del tutto irrituale "con memoria allegata al ricorso e riproposta in appello".

In conclusione, va accolto il terzo motivo di ricorso, assorbito il primo, va dichiarato inammissibile il secondo e cassata la sentenza, in relazione al motivo accolto, con rinvio anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, affinchè esamini il merito della vicenda.

P.Q.M.

la Corte:

accoglie il terzo motivo di ricorso, assorbito il primo, dichiara inammissibile il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 9 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 20 aprile 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza