Sentenza del 25/06/2019 n. 16955 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L.L. impugnava la cartella esattoriale con la quale l'Agenzia delle entrate, a seguito di controllo automatizzato D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 36 bis, aveva recuperato le maggiori imposte Irpef, Irap ed Iva dovute per l'anno 2007. Assumeva la ricorrente di aver presentato la dichiarazione con alcuni errori di calcolo relativamente ai redditi imponibili (circostanza di cui si era resa conto a seguito di comunicazione di avviso bonario con la quale l'Agenzia delle entrate chiedeva il versamento di maggiori imposte) e che, solo dopo essersi avveduta di ciò, aveva presentato, in data 16.12.2010, la dichiarazione integrativa. La Commissione Tributaria provinciale di Foggia accoglieva il ricorso con sentenza che veniva riformata dalla Commissione Tributaria regionale della Puglia (di seguito, per brevità CTR) sul rilievo che alla fattispecie in esame andava applicata la disposizione di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 8 bis, che fissa il termine per la presentazione dell'istanza integrativa entro un anno dalla presentazione di quella originaria, potendo il contribuente utilizzare il credito in compensazione.

Avverso la sentenza della CTR propone ricorso per cassazione la contribuente, affidato ad un unico motivo, con il quale denuncia la violazione e la falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Il ricorso è stato chiamato all'odierna udienza pubblica a seguito di avviso notificato a mezzo PEC con invio telematico perfezionatosi in data 05/04/2019.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo, la ricorrente deduce la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8 bis, rilevando che, essendo la dichiarazione dei redditi una dichiarazione di scienza, essa può essere liberamente emendata dal contribuente qualora dalla compilazione della dichiarazione derivi l'assoggettamento per esso contribuente ad oneri più gravosi di quelli che debbano restare a suo carico. Richiama all'uopo la giurisprudenza di questa Corte di cui alle pronunce 08/03/2012 n. 5852 e 04/04/2012 n. 5399, per le quali il termine annuale di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, sarebbe applicabile soltanto qualora dalla dichiarazione rettificata scaturisca un credito di imposta da utilizzare in compensazione.

La difesa erariale controricorre, sostenendo le argomentazioni della CTR e ribadendo che per l'Iva la dichiarazione integrativa non aveva corretto i dati indicati nell'originaria dichiarazione e che in ogni caso nessuna imposta aveva versato la contribuente.

2. Il ricorso va accolto La diversità dei termini previsti per l'emendabilità della dichiarazione integrativa dalle due disposizioni richiamate nel motivo di ricorso, ha creato nel passato un lungo contrasto giurisprudenziale, risolto dalle Sezioni Unite di questa Corte con la nota pronuncia 30/06/2016 n. 13378 (Rv. 640206-01), secondo cui 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. (del 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.

3. Le Sezioni Unite, - muovendo dalla (ormai consolidata) qualificazione di atto non negoziale e non dispositivo della dichiarazione fiscale, ma di mera esternazione di scienza e di giudizio, come tale emendabile e ritrattabile, hanno fondato la decisione sulla tipologia di errore che giustifica la modifica della dichiarazione, distinguendo l'ipotesi in cui dall'integrazione - possa derivare l'assoggettamento ad oneri contributivi più gravosi, da quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico ed affermando che solo la dichiarazione integrativa a favore del contribuente può essere presentata entro il termine "breve" di un anno (termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo), mentre nell'ipotesi di dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente (c.d. dichiarazione in malam partem), trova spazio il più ampio termine previsto dal comma 8, coincidente con quello di decadenza per l'accertamento di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43.

4. La giurisprudenza successiva ha soggiunto, in tema di IVA, 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, deve essere riconosciuta, e che, in tal caso, 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. Sez. U., 08/09/2016 n. 17757, Rv. 640943-01).

5. Nel caso che occupa, dunque, ha ragione la contribuente di dolersi, in quanto, trattandosi dichiarazione integrativa in malam partem, essa poteva essere proposta entro il più ampio termine previsto dal citato D.P.R. n. 322 del 1998, comma 8, coincidente con quello di decadenza per l'accertamento di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43.

6. Nè, per il calcolo del termine applicabile, rileva quanto eccepito dalla difesa erariale, e che cioè per l'Iva la dichiarazione integrativa non aveva corretto i dati indicati nell'originaria

dichiarazione, trattandosi di accertamento di merito, cui provvederà la CTR in sede di rinvio.

7. Non avendo la CTR fatto buon governo dei principi sopra esposti, la sentenza va cassata con rinvio alla CTR della Puglia per un nuovo esame della controversia alla luce dei principi sopra richiamati nonchè per provvedere in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Puglia, in diversa composizione, anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di Consiglio, il 14 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 25 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza