Sentenza del 15/01/2019 n. 711 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Con sentenza del 9 luglio 2009 la Commissione Tributaria Regionale del Lazio ha respinto l'appello proposto dalla società contribuente indicata in epigrafe avverso la sentenza n. 137/07/2010 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che aveva respinto il ricorso avverso cartella di pagamento per IRPEF, annualità 2002.

Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione la contribuente affidato a due motivi.

Con il primo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "violazione e falsa applicazione della L. n. 388 del 2000, art. 7 e della L. n. 212 del 2002, artt. 6 e 10".

Con il secondo motivo ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, "omessa o insufficiente motivazione su di un fatto controverso e decisivo per il giudizio nonchè violazione dell'art. 187 c.p.c., u.c.".

L'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo scopo di partecipare all'udienza di discussione.

La società ricorrente ha infine depositato memorie ex art. 378 c.p.c..

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. Il primo motivo di ricorso, che censura la sentenza impugnata per avere erroneamente ritenuto che la contribuente non avesse diritto al beneficio d'imposta conseguente ad incremento occupazionale ai sensi della L. n. 388 del 2000 a causa della mancata compilazione del quadro RU da utilizzarsi per l'indicazione e l'utilizzo dei crediti d'imposta in sede di dichiarazione dei redditi, va disatteso.

2.2. Nel caso di specie non è infatti applicabile il principio stabilito dalle Sezioni Unite della Corte (cfr. sent. n. 13378/2016) secondo cui il contribuente può opporsi in sede contenziosa alla pretesa tributaria allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

2.3. Come anche di recente ribadito da questa Corte (cfr. Cass. nn. 610/2018) il credito d'imposta correlato a forme di incentivazione (nel caso preso in esame dalla Corte relativamente al commercio) deve essere indicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel corso del

quale il beneficio è accordato in quanto tale indicazione ha valore di atto negoziale: la sua assenza comporta, quindi, l'impossibilità di fruire del credito in questione.

2.4. La mancata indicazione nel quadro RU non costituisce invero una mera decadenza formale, in quanto tale indicazione non ha valore di atto di scienza: il contribuente al quale è stato concesso il beneficio può (e non deve) usufruirne, ma per farlo deve manifestare la propria volontà mediante la compilazione dell'apposito quadro in dichiarazione.

2.5. Detta manifestazione è irretrattabile, salvo che il contribuente non dimostri la sussistenza di un vizio di volontà (ex art. 1427 c.c.), ipotesi neppure dedotta nel caso in esame.

2.6. Nel caso di specie la L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 7, prevede un'agevolazione di natura fiscale concessa, sotto forma di credito di imposta, per ciascun lavoratore assunto a tempo indeterminato e per ciascun mese, a favore dei datori di lavoro che, nel periodo compreso tra il 1^ ottobre 2000 ed il 31 dicembre 2003, incrementano il numero dei lavoratori dipendenti, con contratti di lavoro a tempo indeterminato, a condizione che: a) abbiano compiuto i 25 anni di età, e non abbiano svolto attività di lavoro dipendente con contratto di lavoro a tempo indeterminato nei 24 mesi precedenti la data di assunzione; b) siano portatori di handicap individuati ai sensi della L. 5 febbraio 1992, n. 104; l'art. 7, comma 4, stabilisce, inoltre, che il credito d'imposta sia utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997 e a far data dal 1^ gennaio 2001, al che consegue che la compensazione dei crediti debba risultare dalle dichiarazioni fiscali.

2.7. Nel descritto contesto normativo è evidente che l'indicazione che si richiede al contribuente ai fini della concessione del credito d'imposta non è strutturalmente parificabile ad una dichiarazione di scienza attraverso cui far valere un credito scaturente dal fisiologico susseguirsi delle ordinarie poste fiscali riportate nelle dichiarazioni, ma integra un atto negoziale in quanto diretto a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio fiscale in ragione dell'affermazione (che in sè sottende anche un impegno) della rispondenza dell'attività svolta alle finalità perseguite dal legislatore.

2.8. Fermo che trattasi nella specie di dichiarazione negoziale e non di scienza, non può non concludersi per l'inapplicabilità, in radice, del principio affermato da Cass. Sez. Unite n. 13378 del 2016 al tema trattato, in quanto detta pronuncia altro non fa che chiarire il modo in cui il principio di generale emendabilità delle dichiarazioni dei redditi abbia a declinarsi (in relazione alle diverse modalità in cui a tale emenda può provvedersi) e il rapporto tra le diverse discipline, evidenziando che tale rapporto va ricostruito considerando la loro specificità ed il loro diverso campo di applicazione (rispettivamente l'accertamento, la riscossione delle imposte e il contenzioso tributario) (cfr. sentenza cit. par. 15); in tal senso essa chiarisce in particolare che: a) "il diverso campo applicativo delle norme in materia di accertamento (D.P.R. n. 600 del 1973, D.P.R. n. 322 del 1998) rispetto a quelle relative alla riscossione (D.P.R. n. 602 del 1973) comporta la necessaria distinzione tra la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8-bis e il diritto al rimborso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38" (par. 24); b) "il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, comportano poi l'inapplicabilità in tale sede, delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa" (par. 26).

2.9. Non va però trascurato che sia il principio di generale emendabilità delle dichiarazioni dei redditi (Cass. Sez. U. n. 15063 del 2002), sia la specificazione che ne fa la Corte a Sezioni Unite n. 13378 del 2016, muovono dalla considerazione della (e si riferiscono esclusivamente alla) dichiarazione dei redditi come "atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio" (v. parr. 10, 11 e lo stesso par. 26 della sentenza n. 13378 del 2016) e non sono pertanto invocabili nel diverso campo delle dichiarazioni aventi contenuto e valore negoziale, in relazione alle quali eventuali errori della volontà espressa dal contribuente assumono rilevanza soltanto ove sussistano i requisiti di essenzialità e riconoscibilità ex art. 1428 c.c. (norma che trova applicazione, ai sensi dell'art. 1324 c.c., anche agli atti negoziali unilaterali diretti ad un destinatario determinato: cfr. Cass. 11/05/2012, n. 7294; Cass. 01/10/1993, n. 9777).

2.10. In tali ipotesi - qual è quella di specie - la possibilità dì rimediare all'errore attraverso opposizione all'atto impositivo emesso dall'Ufficio Finanziario è dunque da escludere non già per un'impropria confusione dei piani dell'accertamento e della riscossione (e dunque per una non corretta estensione all'istanza di rimborso di decadenze previste per l'emenda o integrazione della dichiarazione dei redditi), ma ben diversamente, e in radice, per l'impossibilità di procedere ad emenda - di qualsiasi tipo - di una dichiarazione negoziale, se non nei ristretti limiti della rilevanza dell'errore negli atti negoziali.

2.11. In tale prospettiva va indubbiamente letta anche la già menzionata precisazione contenuta nel par. 23 nell'esaminato arresto delle Sezioni Unite del 2016 secondo la quale "il principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire di decadenze, come nell'ipotesi prevista nei D.M. 22 luglio 1998 n. 275, il quale, all'art. 6, stabilisce che il credito di imposta è indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale il beneficio è concesso (Cass. n. 19868 del 2012)".

2.12. Tale precisazione - in quanto espressamente riferita all'ipotesi del credito d'imposta per l'incentivo alla ricerca scientifica - non può intendersi limitata al campo dell'accertamento, con esclusione pertanto della rilevanza della decadenza rispetto alle forme di emenda che da tale ambito prescindano (istanza di rimborso, contenzioso), una tale lettura apparendo impedita se non altro dalla citazione, quale precedente conforme, di Cass. n. 19868 del 2012, che - sostanzialmente per le stesse ragioni sopra esposte - esclude espressamente l'invocabilità del principio di generale emendabilità per la dichiarazione di che trattasi, anche in sede contenziosa.

2.13. Tornando dunque al caso in esame, pacifico essendo che il contribuente abbia omesso l'indicazione del credito in parola nella dichiarazione relativa all'anno d'imposta cui lo stesso si riferisce e dovendosi in parte qua la dichiarazione ritenere espressione dell'autonomia negoziale, correttamente i Giudici di merito ne hanno escluso l'emendabilità, a favore del contribuente che abbia inteso far valere il relativo credito nel giudizio contro l'atto impositivo.

2.1. Al rigetto del primo motivo di ricorso consegue l'assorbimento del secondo motivo di ricorso, con cui si censura la sentenza impugnata per aver altresì escluso il recupero del credito d'imposta in mancanza di "idonea documentazione" fornita dalla ricorrente.

3. Il ricorso va pertanto rigettato.

4. Tenuto conto tuttavia del consolidarsi della giurisprudenza di legittimità in epoca successiva alla presentazione del ricorso si ravvisano i presupposti per l'integrale compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; compensa integralmente le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, il 12 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 15 gennaio 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza