

Sentenza del 12/07/2023 n. 19940 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate ha contestato con avviso bonario indirizzato alla contribuente l'indebita compensazione di un credito vantato a titolo di Iva e di Irap in relazione al periodo di imposta 2006, essendo stata omessa la dichiarazione con riferimento a detta annualità e venendo in apice la pretesa della società di far valere il credito in parola con la dichiarazione correlata al 2007.

La contribuente ha presentato istanza di riesame in autotutela, evidenziando che nonostante l'omessa dichiarazione relativa all'anno 2006, il credito - in quanto vero e reale - si mostra suscettibile d'essere recuperato nella prima dichiarazione utile successiva. Detta istanza è stata rigettata dall'ufficio e in data 19 maggio 2011 la contribuente è stata resa destinataria di una cartella esattoriale con cui le sono stati addebitati i crediti maturati nell'anno d'imposta 2006, sul presupposto della loro non recuperabilità nella dichiarazione depositata con riferimento all'anno d'imposta 2007.

La contribuente ha impugnato la cartella esattoriale ribadendo che il credito, quand'anche non riportato nella dichiarazione relativa al 2006, invero omessa, proprio in quanto correttamente maturato è recuperabile nella prima dichiarazione utile successiva.

La CTP di Milano ha accolto il ricorso della contribuente riconoscendo il credito dalla stessa vantato.

La CTR della Lombardia ha accolto, per converso, l'appello erariale, reputando scorretta la procedura seguita dalla contribuente in funzione del recupero del credito fiscale.

La contribuente affida il proprio ricorso per cassazione ad un unico motivo. Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso, avanzando altresì ricorso incidentale basato anch'esso su un solo motivo.

La contribuente ha depositato successiva memoria.

Con ordinanza interlocutoria depositata il 4 ottobre 2022, la causa è stata rinviata a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza.

Il Sost. Procuratore Generale ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale, con conseguente assorbimento della censura avanzata con l'incidentale.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo del ricorso principale, la contribuente lamenta la mancata applicazione del combinato disposto di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36 e D.P.R. n. 633 del 1972 , 54-bis, per avere la CTR della Lombardia negato il recupero del credito attraverso la dichiarazione del 2007 in ragione dell'omessa dichiarazione nel 2006.

Con l'unico motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia contesta propria volta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , n. 3, per avere la CTR ridotto, in assenza di validi presupposti, il debito del contribuente con riguardo a sanzioni e interessi.

Il motivo alla base del ricorso principale è fondato e va accolto.

La violazione che preclude nella specie la compensazione del credito è di matrice meramente formale. Essa attiene all'inadempimento dell'onere di inserimento del credito da compensare nella dichiarazione correlata all'anno di imposta che ne registra la genesi. L'infrazione deve ritenersi ovviabile sul piano del rapporto impositivo, disponendosi ugualmente delle informazioni necessarie a dimostrare che il soggetto passivo ha il diritto di recuperare l'imposta pagata.

Nella giurisprudenza di legittimità si è, d'altronde, affermato in tema di detrazione che se il contribuente non si attiene alle prescrizioni formali e contabili disciplinate dall'ordinamento interno, è onere dello stesso, a fronte della contestazione di omissioni o irregolarità, fornire adeguata prova dell'esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega l'insorgenza del diritto alla detrazione in parola (Cass. n. 11168 del 2014; Cass. n. 18924 del 2015).

Un'identità di ratio e di chiave d'approccio sembra contrassegnare, in linea di principio, ogni ipotesi in cui venga in apice, come nella specie, una questione di compensazione del tributo con un credito d'imposta. Qualora emergano profili idonei a denotare l'esistenza del credito, il deficit formale connesso alla sua mancata ostensione nella dichiarazione fiscale relativa all'anno d'imposta di riferimento non è suscettibile di condizionarne la recuperabilità con la dichiarazione successiva.

Del resto, le Sezioni Unite di questa Corte (Cass., SU, n. 13378 del 30 giugno 2016) hanno affermato che "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. (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". La giurisprudenza evocata pone correttamente in evidenza che la dichiarazione dei redditi, nei limiti in cui costituisce dichiarazione di scienza, non è un elemento intangibile, come tale esso non può neppure assurgere ad elemento condizionante in senso assoluto la natura e

l'entità della pretesa fiscale a fronte di un diritto del contribuente che non sorge dalla dichiarazione, ma dalla legge.

In altri termini, dall'omessa dichiarazione non possono essere fatti derivare oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli imposti dalla legge medesima, il che rappresenta l'espressione eminente di un principio generale del sistema tributario, ispirato alla, Cost., art. 53 (v. Cass. n. 11396 del 2015). Tale principio non viene in rilievo solo nei limiti temporali in cui la legge prevede il diritto al rimborso, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, ovvero la dichiarazione integrativa nel termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, ex D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis, ma, altresì, rileva anche in sede contenziosa, consentendo al contribuente di opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria (Cass. n. 3574 del 2014). Dinanzi alla posizione del contribuente quale titolare di diritti soggettivi perfetti derivanti dalla legge nazionale e dal diritto dell'UE, è il processo tributario il contesto privilegiato nel quale l'esigenza della giusta imposizione trova la sua armonica realizzazione a prescindere da moduli procedurali diretti a garantire ed agevolare l'azione amministrativa. Questa conclusione è rafforzata dal fatto che la giurisdizione sul rapporto fiscale è piena ed esclusiva (Cass., SU, n. 6315 del 2009), trattandosi di un giudizio di impugnazione-merito (Cass. Sez.5, n. 21759 del 2011), dai principi costituzionali di capacità contributiva e legislativi di collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco, nonché dai principi Eurounitari sulla primazia dei requisiti sostanziali del diritto di deduzione e della neutralità fiscale. Si tratta, in sostanza, di porre rimedio a errori e omissioni del contribuente, in presenza di situazioni legali e veritiere direttamente nel processo tributario; specularmente, peraltro, il fisco può contestare in giudizio l'esistenza di un credito anche laddove siano decorsi i termini per l'accertamento (Cass., SU, n. 5069 del 2016).

Nella specie, vi è una sostanziale ricognizione di debito da parte dell'erario, che ha un effetto confermativo del preesistente rapporto fondamentale. Consta inoltre un accertamento dell'esistenza del credito da parte del giudice di merito. Si tratta di circostanze che fanno premio sul profilo procedimentale connesso alla mancata ostensione del credito d'imposta nella dichiarazione inerente l'annualità in cui il medesimo è maturato.

Il ricorso incidentale, concernente le sanzioni, rimane assorbito. L'accoglimento del ricorso principale implica la cassazione della sentenza impugnata con la rimessione della causa alla CTR della Lombardia in diversa composizione, per un nuovo esame e la regolazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale, dichiara assorbito il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio, ivi comprese quelle della presente fase di legittimità, alla CTR della Lombardia in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza