Sentenza del 31/01/2023 n. 2922 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Dichiarazione dei redditi - Presentazione dichiarazione integrativa - Decorrenza termine accertamento.

Massima:

Qualora il contribuente presenti una dichiarazione integrativa, modificativa delle indicazioni inserite nell'originaria dichiarazione reddituale, il termine per l'accertamento da parte dell'Ufficio - con riguardo alle modifiche apportate - deve decorrere necessariamente dalla dichiarazione emendativa. L'art. 2, comma 8 bis, D.P.R. n. 322 del 1998, infatti, stabilisce 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, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3. Tale articolo ai commi 9 e 9 bis prevede rispettivamente che un obbligo di conservazione della dichiarazione debitamente sottoscritta e redatta su modello conforme a quello approvato nonché dei documenti rilasciati dal soggetto incaricato di predisporre la dichiarazione per il periodo previsto dall'articolo 43 del DPR 29 settembre 1973 n. 600. L'espresso richiamo all'art. 43, con obbligo di conservazione della dichiarazione e dei relativi documenti, nonché l'esplicito riconoscimento del potere dell'Amministrazione di chiedere e ottenere l'esibizione degli atti (dichiarazione e documenti) fondano l'esistenza di una autonoma decorrenza dei termini a partire proprio dalla dichiarazione integrativa, cui la norma fa espresso riferimento.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

L'Agenzia delle entrate, a seguito di controllo automatizzato ex art. 36 bis d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis d.P.R. n. 633 del 1972, emetteva nei confronti della Scuola Superiore d'Informatica Telematica e Management cartella di pagamento per Iva, Ires e Irap in relazione al Mod. Unico 2006 per l'anno d'imposta 2005, come integrato con dichiarazione integrativa del 2007.

L'impugnazione della contribuente, che eccepiva la decadenza per la tardività della notifica della cartella, avvenuta nel 2010, nonché il difetto di motivazione della stessa ed il carente invio della

comunicazione di irregolarità, era accolta dalla CTP di Reggio Calabria. La sentenza era confermata dalla CTR in epigrafe, secondo la quale l'Amministrazione era decaduta dal potere accertativo per tardività della notifica.

L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione con due motivi, cui resiste la contribuente con controricorso. L'Agenzia delle entrate riscossione è rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 25 d.P.R. n. 602 del 1973 e 2, comma 8 bis, d.P.R. n. 322 del 1998 per aver la CTR ritenuto maturata la decadenza con decorrenza dall'originaria dichiarazione relativa all'anno 2005 ancorché il rilievo fosse sorto esclusivamente a seguito della presentazione della dichiarazione integrativa della prima in data 13 maggio 2007, sicché in assenza di quest'ultima l'accertamento non sarebbe neppure venuto ad esistenza per carenza dei presupposti di fatto.

1.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. per aver la CTR omesso di pronunciare sulla censurata necessità di considerare quale dies a quo per la decorrenza dei termini ex art. 25 d.P.R. n. 602 del 1973 la data di presentazione della dichiarazione integrativa e non invece la presentazione dell'originaria dichiarazione.

2. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono fondati.

2.1. Va esclusa, in primo luogo, l'eccepita inammissibilità: le censure sono dirette a lamentare l'errata applicazione delle norme relative alla decorrenza dei termini di decadenza per l'ipotesi in cui sia stata presentata una dichiarazione integrativa, profilo su cui la CTR ha omesso ogni accertamento, sicché la questione sollevata dal controricorrente attiene al merito dell'accertamento - in appello rimasto inevaso e che la parte vorrebbe, in via di eccezione, far entrare in sede di legittimità - e non all'ammissibilità del ricorso per cassazione.

Del resto, la contribuente neppure contesta che, rispetto alla dichiarazione per l'anno 2005, era stata presentata una dichiarazione integrativa nel 2007, limitandosi ad eccepire che la cartella non si sarebbe riferita a quest'ultima integrazione.

3. Nel merito, occorre rilevare che qualora il contribuente presenti una dichiarazione integrativa, modificativa delle indicazioni inserite nell'originaria dichiarazione reddituale, il termine per l'accertamento da parte dell'Ufficio - con riguardo alle modifiche apportate - deve decorrere necessariamente dalla dichiarazione emendativa.

3.1. Si tratta, invero, di principio già affermato da questa Corte con la sentenza n. 2735 del 2022, che ha ritenuto l'irragionevolezza di una diversa soluzione posto che «se il termine di decadenza dovesse calcolarsi a decorrere dall'anno di presentazione della dichiarazione "originario", in caso di successiva presentazione di dichiarazioni integrative › verrebbe eroso il termine concesso dal legislatore all'Agenzia, a pena di decadenza, per l'effettuazione dei necessari controlli e la notifica delle relative cartelle di pagamento, qualora il contribuente rettifichi la dichiarazione originaria a ridosso del termine di decadenza».

La Corte ha altresì rilevato che la regola è stata positivamente affermata con l'art. 1, comma 640, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, che, pur non avendo valenza retroattiva, «costituisce un parametro interpretativo importante» e che, inoltre, la medesima soluzione è già recepita dall'ordinamento in tema di imposta di successione ove venga presentata, ai sensi degli artt. 28, comma 6, e 33, commi 1 e 1-bis, del d.lgs. n. 346 del 1990, dichiarazione integrativa o sostitutiva.

3.2. Giova ulteriormente precisare, peraltro, che, anche al di là delle suddette condivisibili considerazioni di sistema, una tale conclusione pare emergere, con chiarezza, dalle stesse disposizioni che permettono la presentazione delle dichiarazioni integrative.

L'art. 2, comma 8 bis, d.P.R. n. 322 del 1998, infatti, stabilisce 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, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo [›]».

L'art. 3, rubricato «Modalità di presentazione ed obblighi di conservazione delle dichiarazioni», cui la norma fa riferimento, prevede ai commi 9 e 9 bis rispettivamente che

«9. I contribuenti e i sostituti di imposta che presentano la dichiarazione in via telematica, direttamente o tramite i soggetti di cui ai commi 2-bis e 3, conservano, per il periodo previsto dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la dichiarazione debitamente sottoscritta e redatta su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all'articolo 1, comma 1, nonché i documenti rilasciati dal soggetto incaricato di predisporre la dichiarazione. L'Amministrazione finanziaria può chiedere l'esibizione della dichiarazione e dei suddetti documenti»

«9-bis. I soggetti incaricati della trasmissione delle dichiarazioni conservano, anche su supporti informatici, per il periodo previsto dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, copia delle dichiarazioni trasmesse, delle quali l'Amministrazione finanziaria può chiedere l'esibizione [›]».

L'espresso richiamo all'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973, con obbligo di conservazione della dichiarazione e dei relativi documenti, nonché l'esplicito riconoscimento del potere dell'Amministrazione di chiedere e ottenere l'esibizione degli atti (dichiarazione e documenti) fondano l'esistenza di una autonoma decorrenza dei termini a partire proprio dalla dichiarazione integrativa, cui la norma fa espresso riferimento.

Diversamente, lo stesso richiamo normativo dovrebbe ritenersi inutiler dato.

4. Orbene, tenuto conto che la dichiarazione integrativa è stata presentata il 13 maggio 2007 e che la cartella è stata notificata il 25 marzo 2010, la CTR, nel considerare esclusivamente l'originaria dichiarazione, ha pretermesso di esaminare la questione - ritualmente posta

dall'Ufficio sin dal primo grado, come risulta, nel rispetto del principio di autosufficienza, dal ricorso - se, ai fini della decorrenza del termine di decadenza in relazione al contenuto della ripresa, dovesse invece farsi riferimento alla dichiarazione integrativa (e correttiva) presentata nel 2007 ed alle indicazioni in essa contenute.

5. In accoglimento del ricorso, pertanto, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria in diversa composizione.

Deciso in Roma, il 24 novembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza