

10290.22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE

Oggetto:Tributi

Cartella di pagamento ex art.
36bis del d.P.R. n. 600/73 e 54
bis del d.P.R. n. 633 del 1972

**Credito Irpef utilizzato in
compensazione maturato in
una annualità per la quale la
dichiarazione risulti omessa**

Composta da:

Biagio Virgilio - Presidente -
Giacomo Maria Nonno - Consigliere -
Giancarlo Triscari - Consigliere-
Maria Giulia Putaturo - Consigliere relatore-
Donati Viscido di Nocera
Pierpaolo Gori -Consigliere -

Oggetto

RGN 24744/2014

Cron. 10290

cc 25/01/22

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 24744 del ruolo generale dell'anno 2014,
proposto

Da

(omissis) rappresentato e difeso, giusta procura speciale a
margine del ricorso, dall'Avv.to (omissis) elettivamente domiciliato
presso l'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC)
(omissis)

-ricorrente -

Contro

223
2022

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale
della Lombardia, n. 980/30/2014, depositata in data 25 febbraio 2014.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 25
gennaio 2022 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido
di Nocera.

Rilevato che

-con sentenza n. 980/30/2014, depositata in data 25 febbraio 2014,
non notificata, la Commissione tributaria regionale della Lombardia,
accoglieva parzialmente l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate,
in persona del Direttore *pro tempore*, nei confronti di (omissis)
avverso la sentenza n. 46/25/12 della Commissione tributaria
provinciale di Milano che aveva accolto il ricorso del contribuente
avverso la cartella di pagamento con la quale, a seguito di controllo
automatizzato, ex artt. 36bis del d.P.R. n. 600/73 e 54bis del d.P.R. n.
633 del 1972, della dichiarazione M.U. 2008, per l'anno 2007, era stata
iscritta a ruolo nei confronti di quest'ultimo, la somma di euro
86.197,42 a titolo di Irpef, Iva, interessi e sanzioni;

-in punto di diritto, la CTR ha osservato che: 1) con riferimento alle
ritenute per lavoratori dipendenti era cessata la materia del
contendere, in adesione alla richiesta dell'Ufficio, avendo il
contribuente corrisposto l'importo di euro 11.268,02 rispetto
all'importo di euro 14.841,56 riportato in cartella, beneficiando della
riduzione di sanzioni al 10% non avendo ricevuto l'avviso bonario; 2)
a seguito di notifica di avviso bonario, il contribuente aveva effettuato

² M

il pagamento di euro 66.700,00 e, per quanto vi fosse stato un errore nella attribuzione dei codici tributi (per cui l'Ufficio aveva attribuito parte dell'importo ad Irpef e parte ad Iva), era indubbio il versamento finalizzato a sanare la posizione Iva; 3) per quanto concerneva la iscrizione relativa alla richiesta Irpef di euro 40.385,4⁵, conseguente al disconoscimento del credito d'imposta utilizzato in compensazione nella dichiarazione M.U. 2008, per l'anno 2007, derivante dal precedente periodo di imposta (2006), in relazione al quale risultava essere stata omessa la dichiarazione dei redditi, la procedura seguita dal contribuente non era corretta in quanto quest'ultimo, stante la omessa presentazione della dichiarazione per il 2006, non poteva riportare il credito nel 2007, fatta salva la facoltà di chiederne il rimborso ex art. 38 del d.P.R. n. 602/1973;

-avverso la sentenza della CTR, il contribuente propone ricorso per cassazione affidato a cinque motivi, cui resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate;

-il contribuente ha depositato memoria ex art. 380bis.1 c.p.c.;

-il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

-con il primo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, avendo la CTR ritenuto legittima la iscrizione a ruolo relativamente alla ripresa Irpef, derivante dal disconoscimento del credito di euro 40.385,45 maturato nel 2006 e utilizzato in compensazione nel 2007, stante la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi per il 2006, senza esaminare le prove

documentali prodotte dal contribuente in ordine alla esistenza del credito utilizzato in compensazione;

- con il secondo motivo, si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 36bis del d.P.R. n. 600773 e 8 del d.P.R. n. 322/98, 53 e 97 Cost., per avere la CTR ritenuto legittima la iscrizione al ruolo relativamente alla ripresa Irpef conseguente al disconoscimento del credito di euro 40.385,45 maturato nel 2006 e utilizzato in compensazione nel 2007 non avendo il contribuente presentato la dichiarazione dei redditi per l'anno 2006, ancorché qualsiasi errore, di fatto o di diritto, anche se non direttamente rilevabile dalla dichiarazione, fosse emendabile nei termini di cui all'art. 8 cit.;

- con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 c.c. e 7 del d.lgs. n. 546/92, per avere la CTR - nel ritenere legittima l'iscrizione a ruolo per la ripresa Irpef, conseguente al disconoscimento del credito di imposta riportato nel 2007 in mancanza di presentazione della dichiarazione per l'anno precedente - implicitamente escluso valenza probatoria ai documenti prodotti dal contribuente in ordine alla sussistenza del credito medesimo;


- con il quarto motivo, si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso per il giudizio, avendo la CTR ritenuto legittima la iscrizione a ruolo relativa alla ripresa Irpef, conseguente al disconoscimento di credito maturato nel 2006 e utilizzato in compensazione nel 2007, in considerazione di una violazione meramente formale qual era la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi per il 2006, pur avendo il contribuente prodotto documentazione idonea a comprovare la sussistenza del detto credito;

- con il quinto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 5 del d.lgs. n. 472/97 nonché 7 e 16 del d.lgs. n. 472/97 per avere la CTR - nel ritenere legittima la iscrizione a ruolo relativa alla ripresa Irpef, conseguente al disconoscimento di un credito maturato nel 2006 e riportato nel 2007, stante la mancata presentazione della dichiarazione per l'anno 2006 - confermato in capo al contribuente una sanzione immotivata e relativa ad una violazione di natura meramente formale;
- il ^{terzo} ~~secondo~~ e il quinto motivo sono fondati per le ragioni di seguito indicate;

-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 all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998), 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 pone in evidenza che la dichiarazione dei redditi, nei limiti in cui costituisca dichiarazione di scienza, non è un elemento intangibile ma, di fronte alle richieste del Fisco, è suscettibile di emenda e ritrattazione, così da influire sulla pretesa dell'erario. L'emendabilità degli errori di fatto o di diritto, anche omissivi e pure non meramente materiali o di calcolo, commessi dal contribuente nelle dichiarazioni fiscali (come gli errori di calcolo o liquidazione degli importi dei

componenti positivi e negativi del reddito, l'inesatta qualificazione giuridica dei componenti di reddito, l'errata collocazione delle singole poste nelle voci del modello di dichiarazione ecc.), laddove da essi possano derivare oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli imposti dalla legge, rappresenta l'espressione di un principio generale del sistema tributario, ispirato all'articolo 53 Cost. (Cass. n. 11396 del 2015); ciò non solo nei limiti temporali in cui la legge prevede il diritto al rimborso, ai sensi dell'articolo 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, ovvero la dichiarazione integrativa nel termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, ex articolo 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, ma, altresì, in sede contenziosa, per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (Cass. n. 3574 del 2014), fatti salvi i limiti temporali derivanti dall'esaurimento della fattispecie per trascorrere del tempo, o dal sopravvenire di decadenze (Cass., Sez. 5, 27562 del 2018; Cass. n. 25288 del 2019). Tale possibilità per il contribuente è stata pacificamente riconosciuta anche nei casi di diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato, quando l'opposizione miri a limitare o contrastare la pretesa fiscale che si sia tradotta nell'emissione di una cartella esattoriale o di altro atto impositivo, ma non per introdurre una nuova e contrapposta richiesta di rimborso ovvero per far valere un credito da parte del contribuente (Cass. n. 21730 del 20 settembre 2017; Cass. n. 21242 del 13 settembre 2017). Infatti, 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;



- in particolare, si è affermato che *nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria recuperi, ai sensi degli articoli 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, un credito esposto nella dichiarazione oggetto di liquidazione, maturato in una annualità per la quale la dichiarazione risulti omessa, il contribuente può dimostrare, mediante la produzione di idonea documentazione, l'effettiva esistenza del credito non dichiarato, ed, in tale modo, viene posto nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato (salvo sanzioni ed interessi) qualora avesse presentato correttamente la dichiarazione, atteso che, da un lato, il suo diritto nasce dalla legge e non dalla dichiarazione e, da un altro, in sede contenziosa, ci si può sempre opporre alla maggiore pretesa tributaria del Fisco, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria (Cass., Sez. 5, n. 31433 del 5 dicembre 2018; n. 25288 del 2019);*

-nella sentenza impugnata, la CTR non si è conformata al suddetto principio di diritto, avendo ritenuta legittima la iscrizione a ruolo (soltanto) con riferimento alla ripresa Irpef, per essere stato il credito di imposta maturato nel 2006 utilizzato in compensazione nel 2007 senza che il contribuente avesse presentato la dichiarazione M.U. per l'anno 2006; ciò senza considerare che, nella specie, non emergeva una specifica contestazione da parte dell'Ufficio della inesistenza sostanziale del credito, avendo quest'ultimo incentrato l'assunto disconoscimento del vantato credito Irpef soltanto sulla circostanza, di rilievo formale, della impraticabilità del riporto in avanti dello stesso in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale (*"la richiesta dell'Irpef per l'importo di euro 40.385,45 ..scaturisce esclusivamente dal mancato riconoscimento della compensazione tra debiti di imposta relativi all'anno 2007 e crediti risultanti nel periodo di imposta 2006, ciò in quanto il contribuente non ha presentato la dichiarazione modello*

unico 2007, per l'anno 2006 [...] in realtà la procedura tenuta dal contribuente non è stata corretta in quanto non poteva riportare il credito [...] pag. 5 della sentenza impugnata; v. anche pag. 5 del controricorso "Il disconoscimento, in altri termini, ha interessato non già il credito ma - come più volte ribadito- la modalità di utilizzo del medesimo");

- come si evince dalla sentenza impugnata e dallo stesso controricorso, fondandosi, nella specie, il disconoscimento del credito di imposta risultante nel 2006 esclusivamente sul rilievo meramente formale della non utilizzabilità in compensazione con i debiti di imposta relativi al 2007 stante la omessa dichiarazione per l'anno 2006, e non già sulla contestazione della inesistenza del credito medesimo, l'illegittimità della cartella - anche per la parte ancora in contestazione relativa alla ripresa ai fini Irpef - involge anche la somma iscritta a ruolo a titolo di irrogazione di interessi e sanzioni (ex 13 del d.lgs. n. 471 del 1997);

- l'accoglimento del terzo e del quinto motivo, rende inutile la trattazione degli altri motivi di ricorso, con assorbimento dei medesimi;

-in conclusione, vanno accolti il terzo e il quinto motivo di ricorso, assorbiti gli altri, con cassazione della sentenza impugnata e, decidendo nel merito, con accoglimento del ricorso originario del contribuente avverso la cartella di pagamento per l'importo - ancora oggetto di contestazione- relativo alla ripresa ai fini Irpef, interessi e sanzioni; sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese dei gradi di merito e il consolidamento della giurisprudenza di legittimità dopo la proposizione del ricorso per cassazione induce questa Corte a compensare anche quelle del giudizio di legittimità;

Per questi motivi

la Corte:



accoglie il terzo e il quinto motivo, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario del contribuente avverso la cartella di pagamento anche per l'importo ancora oggetto di contestazione relativo alla ripresa Irpef, interessi e sanzioni; compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio;

Così deciso in Roma in data 25 gennaio 2022.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 31 MAR. 2022

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Dott.ssa Isabella Panacchia

Il Presidente