CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 04 – 04 – 2012 N° 5373

Accertamento imposte sui redditi – dichiarazione annuale – rettifica da parte del contribuente per errori in proprio danno – richiesta di rimborso – termini – differenze con la disciplina per la rettifica di errori in danno dell'Erario – questione di legittimità costituzionale – manifesta infondatezza

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 26753-2007 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12 presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente –

Contro

N. SRL, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA LARGO XXX presso lo studio dell'avvocato XXX, rappresentato e difeso dall'avvocato XXX, giusta delega a margine;

- controricorrente –

avverso la sentenza n. 3 9/2 007 della COMM.TRIB.REG. di XXX, depositata il 05/06/2007;

Preliminarmente il Presidente informa che il Consigliere MARIAIDA PERSICO si è collocata a riposo;

Nomina pertanto se medesimo relatore nel presente procedimento;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 26/10/2011 dal Presidente e Relatore Dott. PIVETTI Marco;

udito per il ricorrente l'Avvocato XXX, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito per il resistente l'Avvocato XXX per delega Avv. XXX, che ha chiesto il rigetto del ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. GAMBARDELLA Vincenzo, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con riferimento alla dichiarazione IRPEG 2002, venne contestato alla N. s.r.l. di aver computato elementi negativi che invece avrebbero dovuto essere inclusi nella dichiarazione del 2001. La società procedette quindi alla sanatoria del conseguente accertamento di maggior reddito ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 8.

Chiese quindi - in data 14 giugno 2004 - il rimborso delle somme pagate in più per il 2001, non avendo effettuato nella dichiarazione relativa a quella annualità lo scomputo degli elementi negativi in questione ed avendo presentato nel 2004 dichiarazione rettificativa per il 2001.

Il silenzio rifiuto opposto dall'amministrazione finanziaria all'istanza di rimborso venne impugnato dalla società.

Il ricorso di quest'ultima è stato respinto dalla Commissione tributaria provinciale ed invece accolto dalla Commissione tributaria regionale con la seguente motivazione:

"È fuori discussione che la contribuente abbia pagato per il 2001 più tasse del dovuto, in quanto non imputò a quell'esercizio alcuni costi ad esso inerenti. È altrettanto pacifico che, a seguito dei rilievi effettuati nel corso dell'accertamento relativo all'esercizio sociale 2002, la stessa contribuente abbia dovuto pagare le maggiori imposte che il recupero a tassazione delle spese (erroneamente) imputate al 2002 ha comportato. Se non si riconoscesse il diritto della N. ad ottenere il rimborso di quanto pagato in più per il 2001, si determinerebbe un vero e proprio arricchimento senza causa da parte dell'Erario. L'errore della N. è stato rilevato dalla Direzione Regionale con p.v.c. 23.1.04; prima di quel momento la contribuente non aveva consapevolezza della non corretta imputazione dei costi; avutane certezza, ha presentato la dichiarazione integrativa-correttiva ed ha chiesto il rimborso di quanto - da quel momento-

risultava pagato in più per il 2001; la dichiarazione è stata presentata nel termine dei quattro anni di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 e nello stesso termine è stato chiesto il rimborso dei versamenti diretti effettuati in funzione del "primo" Unico 2002; la verifica fiscale non è ostativa perché riferita unicamente all'esercizio 2002 e non al 2001".

Rispetto alla ricostruzione della vicenda operata dalla Commissione tributaria regionale vi è da precisare che a seguito dei rilievi effettuati dal fisco riguardo al 2002, la contribuente, in relazione al recupero a tassazione delle spese (erroneamente) imputate al 2002, ha usufruito del diritto di presentare dichiarazione integrativa ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 8.

La circostanza avrebbe potuto assumere rilievo agli effetti dell'art. 8, comma 3, secondo cui "la dichiarazione integrativa non costituisce titolo per il rimborso di ritenute, acconti e crediti d'imposta precedentemente non dichiarati, ne' per il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni non richieste in precedenza, ovvero di detrazioni d'imposta diverse da quelle originariamente dichiarate".

Ma la questione non risulta dedotta o rilevata nei gradi di merito e comunque non ha formato oggetto di alcuna delle censure fatte valere dall'amministrazione finanziaria in questa sede. E la Corte non ritiene di poterla rilevare d'ufficio.

Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denunzia violazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, introdotto dal D.P.R. n. 435 del 2001, art. 2 nonché falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38. Per effetto delle modifiche introdotte dal D.P.R. n. 435 del 2001, infatti, il comma 8 del citato art. 2 stabilisce ora che il termine di decadenza per integrare le dichiarazioni dei redditi al fine di correggere errori od omissioni corrisponde al termine stabilito dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, e successive modificazioni e cioè il 31 dicembre del quarto anno successivo. Invece, per effetto del comma 8bis - allorquando si tratta di correggere errori od omissioni che abbiano determinato, a svantaggio del contribuente, l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito - la possibilità di rettificare la dichiarazione scade allo scadere del termine per la dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo a quello cui si riferisce la dichiarazione.

L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni - conclude la disposizione - può essere utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17.

Applicando il termine previsto dal comma 8 bis la società contribuente era decaduta dal potere di emendare la dichiarazione.

La società sostiene peraltro che così interpretata la normativa in esame sarebbe contraria ai principi di uguaglianza e di capacità contributiva di cui agli artt. 3 e 53 Cost. ed offre, per superare il sospetto di incostituzionalità, una diversa lettura del comma 8 bis secondo cui il termine da tale norma previsto rileverebbe soltanto al fine della possibilità di opporre in compensazione il credito risultante dalla rettifica, mentre resterebbe salva la possibilità di operare la rettifica stessa agli effetti del diritto al rimborso. Tale lettura non appare sostenibile, posto che in base ad essa la facoltà di rettificare la dichiarazione in senso favorevole al dichiarante sarebbe esercitabile senza limiti di tempo, il che è certamente contrario all'intenzione del legislatore. I termini della questione sono chiariti con precisione dalla pronunzia della Corte n. 4238 del 2/03/2004 così massimata:

"in tema di imposte sui redditi, premesso che la dichiarazione dei redditi, presentata ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, affetta da errore (di fatto o di diritto) commesso dal contribuente, è - in linea di principio - emendabile e ritrattabile quando da essa possa derivare l'assoggettamento ad oneri contributivi più gravosi di quelli che, in base alla legge, devono restare a carico del dichiarante, la richiesta di rimborso presentata ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, comma 1, è idonea, per i periodi anteriori all'1 gennaio 2002, a rettificare in senso favorevole al contribuente la dichiarazione stessa, non essendo previsti, prima di detta data, termini di decadenza, per tale rettifica favorevole, diversi da quelli prescritti per il rimborso dalla citata norma. Da un lato, infatti, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 9, comma 8, (comma aggiunto dalla L. 29 dicembre 1990, n. 408, art. 14, applicabile "ratione temporis") - che prevede un termine per integrare la dichiarazione - si riferisce soltanto alle omissioni ed agli errori in danno dell'amministrazione e non anche a quelli in danno del contribuente;

dall'altro, solo con il D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, art. 2, che ha modificato, con effetto dall'1 gennaio 2002, il D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, introducendo il comma 8 bis -, è stata prevista una dichiarazione integrativa per correggere errori od omissioni in danno del contribuente, da presentarsi non oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo".

Non appare giustificato il dubbio sulla legittimità costituzionale della disciplina in esame.

Il potere di emendare la dichiarazione per correggerne errori di fatto e di diritto trova certamente la sua fonte anche nell'art. 53 Cost., ma spetta al legislatore trovare un ragionevole contemperamento con l'esigenza di buon andamento, razionalità e speditezza dell'azione amministrativa, che richiede il rispetto di forme e termini nello svolgimento del procedimento di accertamento. Non si pone quindi in contrasto con il dettato costituzionale una disciplina che, senza negare radicalmente la rettificabilità della dichiarazione, sottoponga l'esercizio della relativa facoltà all'adempimento di oneri di forma o a termini che non ne rendano eccessivamente difficile l'esercizio. Nè può ritenersi che la differenza tra la disciplina disposta dal comma 8 e quella disposta dal comma 8 bis violi il principio di ragionevolezza e di uguaglianza. Occorre sottolineare che entrambe le rettifiche sono previste nell'interesse del contribuente (e di conseguenza il più ampio termine previsto dal comma 8 non può essere qualificato come trattamento di maggior favore per il fisco) ed anzi è da precisare che la rettifica di cui al comma 8 non esonera il dichiarante dall'applicazione delle sanzioni per le violazioni commesse.

Neppure può ritenersi che il comma 8 bis, interpretato secondo il suo tenore letterale, sia incompatibile con il D.P.R. n. 602, art. 38.

Infatti a decorrere dal 1 gennaio 2002, debbono distinguersi le aree di applicabilità delle due norme. L'art. 38 riguarda i casi di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria adempiuta; casi cioè in ordine ai quali si rende

necessaria esclusivamente un'operazione in un certo senso complementare a quella di liquidazione. L'emenda o la ritrattazione di cui al comma 8 bis riguarda invece i casi di dichiarazione di fatti diversi da quelli già dichiarati (e tali da determinare un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito) - in ordine ai quali non potrebbe ipotizzarsi un rimborso se non a seguito di un'attività propriamente di controllo e di accertamento del presupposto "favorevole" da parte dell'Amministrazione finanziaria, In questi casi, una volta scaduto invano il termine stabilito per la rettifica della dichiarazione, nessuna istanza di rimborso è ammissibile (al di fuori dei casi di errori materiali, duplicazioni o versamenti relativi ad obbligazioni tributarie inesistenti), posto che la stessa si porrebbe in contrasto con una dichiarazione ormai divenuta inemendabile (dovendosi dare all'introduzione di un termine per la rettifica un significato corrispondente ad un effetto giuridico). La dichiarazione di rettifica, tempestivamente proposta, invece, apre la porta all'istanza di rimborso che riguarda in questo caso una fase successiva della procedura e che ha nella rettifica-ritrattazione il suo presupposto necessario. In questo senso e solo in questo senso può venire rispettata l'autonomia della dichiarazione di rettifica in diminuzione rispetto all'istanza di rimborso e la non assimilabilità dei termini previsti per l'uno e per l'altro istituto, di cui, con altri esiti, ha parlato Cass. 14932 del 2011. Nella specie, la dichiarazione integrativa in diminuzione è stata presentata il 10 giugno 2004 e quindi quando il termine previsto dal comma 8 bis era certamente ormai scaduto. L'istanza di rimborso del successivo 14 giugno non poteva essere accolta in quanto fondata su una rettifica non più ammissibile.

Tutti gli altri motivi restano assorbiti e la causa può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384 mediante il rigetto del ricorso originario avverso il diniego di rimborso. Le spese del giudizio seguono la soccombenza.

P.Q.M.

- accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri;

- decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario avverso il diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria all'istanza di rimborso;

- condanna la N. s.r.l. alle spese del giudizio di legittimità, liquidate in Euro 7.500 compensando tra le parti quelle dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 26 ottobre 2011.
Depositato in Cancelleria il 4 aprile 2012