

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza interlocutoria 18 settembre 2015

Svolgimento del processo

1. Con diretta iscrizione a ruolo a seguito di controllo automatizzato (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis; D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-bis) della dichiarazione fiscale del 2003 per l'anno d'imposta 2002, il fisco ha inviato il 10 gennaio 2007 alla S.r.l. Vetro & Associati cartella per il pagamento di I.V.A. e imposte dirette non versate e delle relative sanzioni.
2. La contribuente ha proposto ricorso adducendo di essere incorsa in errore nella compilazione del quadro RS, avendo omesso l'esposizione dei costi inerenti a ricavi e quindi errato nell'evidenziare il risultato di esercizio che consisteva pacificamente in una perdita di Euro 19.035 (e non nei soli ricavi di Euro 57.674). Ha precisato, inoltre, di aver provveduto a rettificare la dichiarazione fiscale del 2003 per l'anno d'imposta 2002, con dichiarazione integrativa presentata (telematicamente) il 30 dicembre 2006.
3. I giudici di merito - e, da ultimo, anche il giudice di appello con sentenza del 21 marzo 2009 - hanno ritenuto preclusa ogni rettifica essendo irrimediabilmente spirato il termine di cui l'art. 2, comma 8-bis del regolamento per la presentazione delle dichiarazioni (D.P.R. n. 322 del 1998).
4. Per la cassazione della sentenza d'appello, la S.r.l. Vetro & Associati propone ricorso denunciando violazione di norme di diritto sostanziali (in particolare D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, commi 8 e 8-bis). Assumendo che, non avendo la contribuente effettuato alcuna compensazione fiscale, il termine per emendare la dichiarazione errata non era quello annuale, coincidente con il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo, ma era quanto meno quello del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, il tutto alla luce degli arresti della giurisprudenza di legittimità (Cass. 21944/07). Gli intimati, Agenzia delle entrate e Ministero dell'economia e delle finanze, resistono con controricorso.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, fermo il principio che la parte contribuente soggiace all'onere generale di allegare e dimostrare al giudice di merito la concreta fondatezza di ogni sua rettifica, si rileva che la società ricorrente ha veicolato il contenuto della rettifica dei costi (quadro RS), operata con dichiarazione integrativa del 2006, nella fase difensiva processuale per opporsi alla pretesa tributaria azionata dal fisco con diretta iscrizione a ruolo a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione fiscale del 2003 per l'anno d'imposta 2002.
2. Secondo un primo e diffuso orientamento, la cartella emessa a seguito di controllo automatizzato (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis; D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-bis) può essere impugnata, ai sensi dell'art. 19 proc. trib., non solo per vizi propri ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva. Essa, infatti, non rappresenta la richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento,



autonomamente impugnabili e non impugnati, ma riveste anche natura di atto impositivo, trattandosi del primo e unico atto con cui la pretesa fiscale è esercitata nei confronti del dichiarante (Cass. 5947/15 e 1263/14).

2.1. L'art. 2, comma 8, del regolamento per la presentazione delle dichiarazioni prevede che, salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'art. 3, non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43. Il successivo comma 8-bis 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, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Aggiunge, inoltre, che l'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17. L'art., comma 6 dello stesso regolamento prevede, infine, che per la dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto si applica la ridetta disposizione di cui all'art. 2, commi 8 e 8-bis.

2.2. E' stato osservato in dottrina che la disposizione di cui al comma 8-bis Introduce un'attenuazione degli effetti della dichiarazione tributaria nella misura in cui il contribuente - che si attiva entro il termine per la presentazione della denuncia relativa al periodo d'imposta successivo - ottiene il risultato di non soggiacere all'onere di allegare e dimostrare - all'amministrazione e/o al giudice - la fondatezza delle sua rettifica, beneficiandone in modo immediato; mentre, scaduto detto termine, ai contribuente non rimane che avanzare istanza di rimborso delle imposte eventualmente pagate in più, da presentare nei termini e con le modalità stabilite dalla legge per l'indebito fiscale, ovvero, in caso diverso, far valere le proprie ragioni in connessione con l'impugnazione di un atto impositivo.

2.3. Questa Corte - più volte anche di recente - ha affermato il principio di diritto secondo cui, in adesione all'art. 53 Cost., la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (Cass. 5947/15, 434/15, 26187/14, 18765/14; conf. 3754/14, 2226/11, 22021/06). La dichiarazione fiscale - infatti - non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, costituendo essa un momento dell'iter volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria (SU 15063/02).

Nè esigenze di mera stabilità amministrativa, in ossequio alle quali si è talvolta sostenuta la non modificabilità - o la limitata modificabilità - della dichiarazione, possono mai comprimere il diritto del contribuente a versare le imposte secondo il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost.: tanto in sintonia con la disposizione statutaria dell'art. 10, secondo cui i rapporti tra contribuente e fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede, essendo appunto conforme a buona fede non percepire somme non dovute ancorchè dichiarate per errore dal presunto debitore (Cass. 434/15 e 5947/15; conf. 26181/14, 2366/13 e 22021/06).



2.4, Ne deriva che, seguendo l'ordine di idee qui esposto, nulla osterebbe a che la possibilità di emenda, mediante allegazione di errori nella dichiarazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, sia esercitabile non solo nei limiti delle disposizioni sulla riscossione delle imposte (D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38) ovvero del regolamento per la presentazione delle dichiarazioni (D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2), ma anche nella fase difensiva processuale per opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato (Cass. 5947/15; con 6665/15, 434/15, 26187/14, 18765/14).

2.5. Tali considerazioni si riallacciano a quanto sostenuto, in contesto fattuale non completamente sovrapponibile, da Cass. 10775/15:

"E' emendabile, in via generale, qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione finanziaria, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione. Ed invero la dichiarazione non si configura quale atto negoziale e dispositivo, bensì reca una mera esternazione di scienza o di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e costituisce un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria. Il termine annuale previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa è finalizzato all'utilizzo in compensazione del credito eventualmente risultante e non interferisce sul termine di decadenza di quarantotto mesi previsto per l'istanza di rimborso. Tale termine annuale non esplica alcun effetto sul procedimento contenzioso instaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria, quand'anche fondata su elementi o dichiarazioni forniti dal contribuente medesimo. Il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, nonché il rispetto del principio della capacità contributiva, comportano l'inapplicabilità, in tale sede, di decadenze relative alla sola fase amministrativa. In sede contenziosa, quindi, laddove ci si opponga ad un atto impositivo emesso sulla base di dati forniti dal contribuente, non si verte in tema di dichiarazione integrativa, bensì in ordine alla fondatezza della pretesa tributaria, alla luce degli elementi adottati dalle parti, nel rispetto dei relativi oneri probatori. In tal senso va quindi riconosciuta la possibilità per il contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della sua dichiarazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine annuale previsto per la dichiarazione integrativa" (mass. non ufficiale; conf. in termini Cass. 19537/14).

3. Diversamente si esprime altro orientamento inaugurato da Cass. 4238/04: "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, del menzionato 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, del 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".

3.1. Sulla stessa linea interpretativa si pone Cass. 5852/12 laddove ribadisce che "la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria, ma di carattere meramente formale, è esercitabile anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa dell'Amministrazione finanziaria, ed anche oltre il termine previsto per l'integrazione della dichiarazione, (fissato in quello prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis, come introdotto dal D.P.R. n. 435 del 2001, art. 2), poichè questa scadenza opera, atteso il tenore letterale della disposizione, solo per il caso in cui si voglia mutare la base imponibile, ma non anche quando venga in rilievo un errore meramente formale" (mass. non uff.).

3.2 Il nucleo centrale di tale secondo orientamento, più favorevole al fisco, è individuato da Cass. 5373/12, laddove ritiene "non sostenibile" una lettura del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, 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", in quanto "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" (Uff. Mass., Rei. n. 172 del 2 dicembre 2014).

3.3. Il rilievo del tenore della disposizione torna in altre decisioni laddove si afferma che "il D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis (introdotto dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, art. 2, con effetto dal 1 gennaio 2002, in base all'art. 19 dello stesso decreto), ha introdotto precise modalità per l'integrazione delle dichiarazioni ed il limite temporale del termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, al fine di emendare errori od omissioni che abbiano comportato l'indicazione di un maggior reddito od un maggior debito d'imposta od un minor credito, ossia per il caso in cui, tramite la rettifica, si voglia mutare la base imponibile, o l'ammontare dell'imposta" (Cass. 5372/14). E si precisa che "l'atto di rettifica da parte del contribuente inteso a correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito o minor credito d'imposta, è ammissibile, ai sensi del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8-bis, solo entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo" (Cass. 14294/14).

3.4. Tali conclusioni paiono implicitamente condivise anche da altre decisioni (Cass. 24929/13, 454/14, 19661/13, 24929/13, 20415/14), pur frammentariamente emerse nel panorama giurisprudenziale di legittimità.

4. Tirando le fila sparse del discorso sin qui condotto, il Collegio - considerata la duplice chiave di lettura che può avere la questione dei tempi e modi per emendare le



dichiarazioni fiscali e tenuto conto della particolare rilevanza dei principi, anche costituzionali e statutari, sottesi alla soluzione, con possibili ricadute sull'azione dell'amministrazione finanziaria - ritiene opportuno rimettere gli atti al Primo Presidente per le sue determinazioni in ordine alla eventuale assegnazione del ricorso alle sezioni unite.

P.Q.M.

LA CORTE applicato l'art. 374 c.p.c., rimette gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione del ricorso alle sezioni unite.

Così deciso in Roma, il 22 luglio 2015.

Depositato in Cancelleria il 18 settembre 2015

