



22443/15

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MARCELLO IACOBELLIS

- Presidente -

Dott. GIUSEPPE CARACCILOLO

- Consigliere -

Dott. MARIO CIGNA

- Consigliere -

Dott. ANTONELLO COSENTINO

- Consigliere -

Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI

- Rel. Consigliere -

Oggetto

IVA RISCOSSIONE

Ud. 22/09/2015 - CC

R.G.N. 26595/2013

Rep.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 26595-2013 proposto da:

M SOC. COOP. A RL X in persona del legale
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA
PREMUDA 1/A, presso lo studio dell'avvocato ROBERTO
DIDDORO, rappresentata e difesa dall'avvocato VINCENZO
POLISI ;

- ricorrenti -

contro

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

- resistente -

C.U. + C.I.

avverso la sentenza n. 131/3/2013 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di NAPOLI 3/4/2013, depositata il 04/04/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22/09/2015 dal Consigliere Relatore Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI;

udito l'Avvocato Polisi Vincenzo difensore del ricorrente che si riporta agli scritti.

In fatto e in diritto.

La M soc.coop.a r.l. impugna con ricorso per cassazione, affidato a due motivi, la sentenza resa dalla CTR della Campania n.131/3.13, depositata il 4.4.13 che, in parziale riforma della decisione di primo grado, riduceva le sanzioni applicate alla contribuente nella misura del 30 %, invece confermando la decisione resa dal giudice di primo grado in ordine alla legittimità della cartella di pagamento nella parte in cui aveva escluso la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi in sede contenziosa.

Secondo la CTR la questione relativa all'utilizzazione degli studi di settore nei confronti della società cooperativa era nuova e non poteva essere esaminata in appello ove era stata formulata per la prima volta.

Nel merito aggiungeva che la dichiarazione integrativa ai sensi dell'art.8 bis DPR n.322/1998 tesa ad emendare eventuali errori commessi nella compilazione del modello unico, per produrre effetti in favore del contribuente, doveva intervenire entro il termine di presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo.

Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione dell'art.57 c.2 d.lgs.n.546/1992. La CTR aveva errato nel ritenere nuova la questione relativa all'uso degli studi di settore, riguardando l'art.57 unicamente i fatti impeditivi, estintivi e modificativi della pretesa. La questione relativa all'utilizzabilità degli studi di settore nei confronti delle società cooperative risultava dalla stessa circolare n.23/E del 2013.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt.2 c.8 e 8 bis del DPR n.322/1998, ritenendo che la CTR non si era uniformata ai principi giurisprudenziali espressi da questa Corte, favorevoli alla emendabilità della dichiarazione anche in corso di giudizio.

L'Agenzia delle entrate si è costituita al solo fine di partecipare all'udienza pubblica.

Il primo motivo di ricorso è manifestamente infondato.

La questione relativa all'utilizzazione degli studi di settore nei confronti delle società cooperative con fini mutualistici atteneva indiscutibilmente ad un fatto impeditivo rispetto alla pretesa dell'Agenzia azionata nei confronti della parte contribuente e, pertanto, correttamente la CTR ne ha rilevato la novità in quanto dedotto per la prima volta nella fase di appello.

Il secondo motivo di ricorso è manifestamente fondato.

Ed invero, giova rammentare che l'art. 2 cit. al comma 8 dPR n.322/98, dispone 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'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni ". Il successivo comma 8 bis prevede, inoltre, 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'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997".

Orbene, questa Corte ha avuto modo di puntualizzare che la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore sia esso di fatto che di diritto commesso dal dichiarante nella sua redazione, è emendabile e ritrattabile anche in sede contenziosa, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Ciò, in quanto: a) la dichiarazione dei redditi 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; b) un sistema legislativo che non consentisse la rettificabilità della dichiarazione darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito, incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., comma 1, e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa, di cui all'art. 97 Cost., comma 1 (cfr. Cass. 2226/11, 1707/07, 22021/06, S.U. 17394/02 e 15063/02).

Si è aggiunto, con precipuo riguardo al tema del termine entro il quale la dichiarazione di rettifica può essere efficacemente presentata, che "... Il criterio non è sovvertito dalla previsione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, applicabile *ratione temporis* alla fattispecie posto che, nell'ambito della relativa formulazione, il limite temporale dell'emendabilità della dichiarazione integrativa "non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo" appare doversi ritenere (anche per il dovuto ossequio ai principi di cui agli artt. 57 e 97 Cost., evocati dalla sopra richiamata giurisprudenza) necessariamente circoscritto ai fini dell'utilizzabilità "in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17", indicata nella successiva proposizione della disposizione.- Cass.n.5399/2012-.

Analogamente, Cass. 11500/2013 ha ritenuto, richiamando Cass. n. 6253/2012, che "In tema di imposte sui redditi il contribuente, in base al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8 bis, come introdotto dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, art. 2, è titolare della generale facoltà di emendare i propri errori

mediante apposita dichiarazione integrativa, la quale, agli effetti dei termini di decadenza e stante la mancanza di modifiche allo specifico e autonomo regime delle restituzioni, non interferisce sull'effettivo esercizio del diritto al rimborso, atteso che l'ultimo inciso della disposizione citata, nel prevedere come termine ultimo per la presentazione della dichiarazione integrativa quello prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, correla al rispetto di detto limite temporale la sola possibilità di portare in compensazione il credito eventualmente risultante. Ne consegue che l'istanza di rimborso può essere proposta anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo".

Ancora più di recente si è affermato -Cass.n.20415/2014(conf. Cass.n.19661/2013 e Cass. n. 23574/2012)-che "..., in tema di imposte sui redditi, la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria, 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, - solo nell'ipotesi in cui si tratti di correzione di "errori od omissioni" di carattere meramente formale, che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito, o comunque di un maggior debito di imposta."

Tali principi sono stati altresì di recente ulteriormente precisati ritenendo che il termine annuale di cui all'art. 2 comma 8 bis del d.p.r. 322/1998, previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa e finalizzata all'utilizzo in compensazione il credito eventualmente risultante, così come non interferisce sul termine di decadenza di quarantotto mesi previsto per l'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del dPR 602/73 (Cass. Sez. 5, Sent. n. 4049 del 27/2/2015; Sez. 5, Sent. n.19537 del 17/09/2014; Sez.5, Sent. n. 6253 del 20/04/2012) 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 dei principi della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., comportano l'inapplicabilità in tale sede, di decadenze relative alla sola fase amministrativa-cfr. Cass.n.10775/2015-.

Il motivo di ricorso è dunque meritevole di accoglimento.

Pertanto, in accoglimento del ricorso la sentenza impugnata deve essere senz'altro cassata e la causa rinviata ad altra sezione della CTR della Campania che - in funzione di giudice del rinvio - tornerà a pronunciarsi sulle ragioni di censura e provvederà anche sulle spese di lite del presente grado.

PQM

La Corte, visti gli artt.375 e 380 bis c.p.c.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della CTR della Campania che provvederà anche sulle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso il 22.9.2015 nella camera di consiglio della sesta sezione civile in

Roma.

Il Presidente

Il Funzionario Giudiziario
Giuseppina ODDO

Polso

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
del 3 NOV. 2015



Il Funzionario Giudiziario
Giuseppina ODDO

Polso