

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente -

Dott. GIUDICEPIETRO Andreina - Consigliere -

Dott. LENOCI Valentino - rel. Consigliere -

Dott. DI MARZIO Paolo - Consigliere -

Dott. FRANCANZANI Marcello M. - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 24155/2014 R.G. proposto da:

A.A., elettivamente domiciliato in Roma via Crescenzo n. 19, presso lo studio dell'avv. Rita Fera, rappresentato e difeso dall'avv. Salvatore Santacroce in virtù di procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro-tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, dalla quale è rappresentata e difesa ex lege;

- controricorrente - avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 1259/44/2014, depositata l'11 marzo 2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 26 gennaio 2023 dal consigliere Dott. Valentino Lenoci.

Svolgimento del processo

1. A.A. impugnava, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, la cartella di pagamento n. (Omissis), emessa a seguito di controllo automatizzato ex art. 36-bis D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, con la quale veniva disconosciuto e recuperato a tassazione un credito d'imposta di Euro 402,32 per IRPEF e di Euro 48,00 per addizionale regionale, opposto in compensazione nella dichiarazione dei redditi Mod. Unico 2007, relativa all'anno d'imposta 2006.

2. La Commissione tributaria adita, con sentenza n. 132/23/2013 del 7 maggio 2013, rigettava il ricorso.

3. Interposto gravame dal contribuente, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 1259/44/2014, pronunciata il 3 marzo 2014 e depositata in segreteria l'11 marzo 2014, rigettava l'appello compensando le spese.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione A.A., sulla base di quattro motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

5. La discussione del ricorso è stata quindi fissata per la camera di consiglio del 26 gennaio 2023, ai sensi degli artt. 375, comma 2, e 380-bis.1 c.p.c., come introdotti dall'art. 1-bis, comma 1, lett. a) ed f), del D.L. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla L. 25 ottobre 2016, n. 197.

Il ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

6. Il ricorso in oggetto, come si è detto, è affidato a quattro motivi.

6.1. Con il primo motivo di ricorso il contribuente eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 118, comma 1, disp. att. c.p.c. Deduce, in particolare, il ricorrente che la sentenza impugnata non avrebbe esaminato un fatto decisivo per il giudizio, riguardante la questione se le norme vigenti vietino la compensazione effettuata dal contribuente, oppure la consentano.

6.2. Con il secondo motivo il sig. A.A. eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 36-bis, comma 4, del D.P.R. n. 600 DEL 1973, in quanto l'Ufficio aveva riconosciuto il credito del contribuente, per cui lo stesso doveva essere considerato ai fini della dichiarazione dei redditi.

6.3. Con il terzo motivo di ricorso il ricorrente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 1241 c.c. e dell'art. 8 della L. 27 luglio 2000, n. 212, in quanto l'obbligazione tributaria poteva essere estinta per compensazione.

6.4. Con il quarto motivo di ricorso si eccepisce, infine, violazione e falsa applicazione dell'art. 100 c.p.c., in quanto l'Ufficio non avrebbe avuto interesse ad opporsi alla compensazione di un credito dallo stesso riconosciuto.

7. Procedendo quindi all'esame dei motivi di ricorso, la Corte osserva quanto segue.

7.1. Il primo motivo è inammissibile.

Parte ricorrente eccepisce l'omesso esame di un fatto decisivo (e quindi il riferimento è alla fattispecie di cui all'art. 360, comma 1, num. 5), c.p.c.), consistente nella omessa valutazione della questione relativa all'ammissibilità, nella specie, della invocata compensazione.

In realtà, tuttavia, il ricorrente non eccepisce la mancata valutazione di uno specifico fatto storico (cfr. Cass. 13 ottobre 2022, n. 30073), ma una errata interpretazione della normativa in tema di compensazione tributaria, ovvero l'assenza di motivazione sul mancato riconoscimento della compensazione.

Il motivo, pertanto, non contenendo l'indicazione del fatto storico il cui esame sarebbe stato omesso, deve ritenersi inammissibile.

7.2. Il secondo motivo è invece fondato.

Il ricorrente sostiene che la C.T.R. avrebbe erroneamente interpretato l'art. 36-bis, comma 4, del D.P.R. n. 600 DEL 1973, a mente del quale "i dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista nel presente articolo si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d'imposta".

Ora, sempre il ricorrente che, avendo l'Ufficio riconosciuto il credito del contribuente, lo stesso dovesse essere considerato come dichiarato dal contribuente. In effetti, l'Ufficio, con riferimento al credito in oggetto, non ne contesta l'esistenza, ma eccepisce unicamente la possibilità di procedere alla compensazione, in quanto non era stato indicato nelle dichiarazioni degli anni precedenti, potendo, a suo avviso, il contribuente richiedere soltanto il rimborso.

Sul punto, deve tuttavia osservarsi che le Sezioni Unite di questa Corte (Cass., sez. U., 30 giugno 2016, n. 13378) 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 al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, se diretta ad evitare un danno per la P.A. (D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8), 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".

Orbene, 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 dell'Erario, è suscettibile di emenda e ritrattazione, così da influire sulla pretesa fiscale. 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'art. 53 Cost. (Cass. 3 giugno 2015, n. 11396); ciò non solo nei limiti temporali in cui la legge prevede il diritto al rimborso, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 602, ovvero la dichiarazione integrativa nel termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, ex art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 22 luglio 1998, n. 322, ma, altresì, in sede contenziosa, per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, fatti salvi i limiti temporali derivanti dall'esaurimento della fattispecie per trascorrere del tempo, o dal sopravvenire di decadenze (Cass. 30 ottobre 2018, n. 27562; Cass. 9 ottobre 2019, n. 25288).

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. 20 settembre 2017, n. 21730; Cass. 13 settembre 2017, n. 21242). 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 dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 DEL 1973, e dell'art. 54-bis del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, 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, e, 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. 31 marzo 2022, n. 10290; Cass. n. 25288/2019; Cass. 5 dicembre 2018, n. 31433).

Nel caso di specie, la C.T.R. non si è conformata al suddetto principio di diritto, avendo ritenuta legittima la iscrizione a ruolo con riferimento alla ripresa IRPEF, per essere stato il credito di imposta maturato utilizzato in compensazione nel 2006 senza che il contribuente avesse indicato tale credito nella dichiarazione Mod. Unico per l'anno 2005; 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 o di omessa indicazione del credito nella dichiarazione annuale.

7.3. All'accoglimento del secondo motivo consegue l'assorbimento del terzo e quarto motivo, che attengono alla possibilità di procedere alla compensazione, pur in assenza di indicazione del credito nelle dichiarazioni precedenti, ed all'interesse dell'Agenzia a recuperare il credito in questione.

8. Deve quindi accogliersi il secondo motivo di ricorso, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio per nuovo giudizio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, dichiara inammissibile il primo motivo e dichiara assorbiti il terzo e quarto motivo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, e rinvia per nuovo giudizio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 26 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 19 maggio 2023