

Sentenza del 21/06/2024 n. 4017 - Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania Sezione/Collegio 11

Intitolazione:

Nessuna intitolazione presente

Massima:

Nessuna massima presente

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto di appello, depositato in data 26.9.2023, O. E. impugnava, dinanzi a questa Corte, la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Caserta (Sezione 3), n. 2631/2023, depositata il 15 giugno 2023 che aveva rigettato il ricorso da lui presentato per far valere l'illegittimità della cartella di pagamento n. -----, notificata a mezzo p.e.c. in data 15 marzo 2022, e compensato le spese.

Si premette che la predetta cartella risulta essere stata emessa a seguito di un controllo automatizzato a seguito del quale, in relazione all'anno d'imposta 2017, gli veniva riconosciuto - ai fini IRPEF: un minor credito di euro 28.754,00 (variando il credito dall'importo dichiarato di euro 60.404 a quello riconosciuto di euro 31.650), nonché sanzioni e interessi consequenziali; - ai fini dell'Addizionale Regionale IRPEF: un minor credito di euro 316,00, nonché sanzioni e interessi consequenziali; - ai fini dell'Addizionale Comunale IRPEF: un minor credito di euro 142,00, nonché sanzioni e interessi consequenziali.

La rettifica costitutiva, in verità, l'epilogo di una vicenda principiata qualche anno prima: in data 5 maggio 2016, il contribuente riceveva dall'Agenzia delle Entrate notifica della comunicazione n. 0013891114071/00 (cfr. all. n. 3 del ricorso - Comunicazione credito d'imposta 2013), relativa all'anno d'imposta 2013, con la quale l'Agenzia delle Entrate gli rappresentava la spettanza di un credito di euro 27.896,00, il quale non poteva essere più inserito dal contribuente nella dichiarazione fiscale per l'anno 2013, in quanto questa non poteva più formare oggetto di integrativa a favore. Successivamente, con comunicazione n. 0007935915075/01 (cfr. all. n. 4 del ricorso - Comunicazione credito d'imposta 2014), mai formalmente notificata, l'Agenzia delle Entrate rappresentava al contribuente la spettanza di un credito di euro 32.338,00 per l'anno d'imposta 2014.

Il contribuente nel 2019 procedeva ad integrare le dichiarazioni degli anni 2014, 2015 e 2016 ed a presentare la dichiarazione del 2017 esponendo un credito di euro 60.404,00, così calcolato: euro 53.759,00 quale credito proveniente dall'anno 2016 + euro 10.229,00 quale credito da ritenute non utilizzate in compensazione - euro 3.584,00 quale eccedenza d'imposta risultante da precedente dichiarazione compensata con modello F24.

Senonché l'Agenzia delle Entrate, con la comunicazione n. 0101532618001 - codice atto n. 23230611818, notificata il 25 gennaio 2020, l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Caserta procedeva al controllo automatizzato (ai sensi dell'**art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973**) della posizione fiscale del contribuente per l'anno d'imposta 2017.

In sintesi l'ufficio così formalizzava la decisione di non condividere la scelta del riporto del credito d'imposta di euro 28.754,00 "a catena" nelle dichiarazioni fiscali successive all'anno 2014, ritenendo doversi più correttamente procedere a far emergere il maggior credito, relativo all'anno 2014, nel "quadro DI" della dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui è stata presentata l'integrativa, vale a dire l'anno 2019, potendo essere utilizzato per eseguire il versamento dei debiti maturati a partire dal periodo successivo. A questo punto, seguendo le indicazioni degli stessi funzionari dell'Agenzia delle Entrate, attraverso il proprio consulente fiscale, il contribuente, in data 10 dicembre 2020, provvedeva a presentare la dichiarazione fiscale per l'anno 2019, esponendo nel "Quadro DI1" un credito d'imposta di euro 32.338,00, come derivante dall'anno d'imposta 2014. In definitiva, il credito d'imposta in contestazione, per euro 28.754,00, pur essendo riportato nelle dichiarazioni relative agli anni d'imposta 2014, 2015, 2016 e 2017, NON formava oggetto di compensazione nell'anno 2017 qui in discussione, essendo stato compensato solo nell'anno 2019, vale a dire, dopo essere stato esposto nel "Quadro DI1" della dichiarazione fiscale per l'anno 2019, come richiesto dall'Agenzia delle Entrate.

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, in data 15 marzo 2022, notificava la cartella di pagamento n. ----- (oggetto dell'odierno giudizio), riguardante l'anno d'imposta 2017, relativamente all'importo di euro 41.093,04, per crediti d'imposta IRPEF non spettanti, oltre sanzioni e interessi, euro 338,23, per IRAP non versata, oltre sanzioni e interessi, nonché euro 1.242,96 per oneri di riscossione ed euro 5,88 per diritti di notifica.

Tale pretesa appare riconducibile al ruolo formatosi proprio per effetto della anzidetta procedura di accertamento automatizzato dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Caserta di cui alla citata 7 comunicazione n. 0101532618001 - codice atto n. 23230611818 (cfr. all. n. 13 del ricorso - Comunicazione controllo automatizzato anno 2017).

Il contribuente, con il ricorso introduttivo del giudizio eccepiva l'illegittimità della cartella sotto diversi profili, sia formali

che di merito.

Con riguardo a questi ultimi, in particolare, sottolineava come l'amministrazione non avesse mai posto in discussione la sussistenza del credito di imposta e, come, in realtà, lo stesso non fosse stato utilizzato per l'anno 2017 ovvero quello al quale si riferisce la cartella.

In sostanza, i giudici di prime cure hanno ritenuto che, trattandosi di un credito maturato nell'annualità 2013 ad esso non può applicarsi la disposizione di cui all'art.5 del DL 193/2016 secondo cui le integrazioni fiscali sono consentite con il termine lungo solo per le dichiarazioni presentate dopo il 22.10.2016.

L'articolo 5 D.L. 193/2016 ha natura innovativa (cioè è una norma nuova, che non esisteva prima), e solo le correzioni presentate dal 22.10.2016 hanno più tempo per essere inserite in una dichiarazione integrativa a favore del contribuente. Sul punto, si ricorda che ai sensi dell'art. 2, ottavo comma, del D.P.R. n. 322/1998, le dichiarazioni dei redditi, Irap e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, attraverso la presentazione di una successiva dichiarazione, da presentare comunque entro i termini di cui all'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Tale ricostruzione risulta condivisa anche dai giudici della Suprema Corte: per la Corte di Cassazione, infatti, (ordinanza 28 giugno 2019, n. 17506), tale modifica non ha efficacia retroattiva, non trattandosi di norma di interpretazione autentica; di conseguenza, per le fattispecie verificatesi anteriormente, tale termine si applica solo se la dichiarazione integrativa è volta ad evitare un danno per la Pubblica Amministrazione, mentre se è intesa ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, dev'essere presentata entro il termine della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con la compensazione del credito eventualmente risultante.

Resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di presentare un'istanza di rimborso entro il diverso termine previsto dalla legge.

Nell'atto di gravame l'appellante ha eccepito, in primo luogo, la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 5 del D.L. n. 193/2016, dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, dell'art. 2697 c.c., dell'art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 115 c.p.c., nonché del principio della dimostrabilità della spettanza del credito anche in sede contenziosa così come affermato dalla Corte di Cassazione con sentenze a SS.UU. n. 17757/2016, n. 17758/2016 e n. 13378/2016.

In data 7 giugno 2024 questa Corte, a seguito di pubblica udienza, decideva come da dispositivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello deve essere accolto.

Ed, invero, di recente, i giudici di legittimità, aderendo ad un'interpretazione meno formalistica e costituzionalmente orientata al canone dell'effettiva capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, hanno 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. Sez. V ordinanza 13902 del 2023; Cass. 31 marzo 2022, n. 10290).

In particolare, con l'ordinanza 13902 citata, la Suprema Corte, stabilendo un precedente assolutamente in termini con la vicenda processuale odierna, ha annullato una decisione della CTR che aveva ritenuto legittima l'iscrizione a ruolo con riferimento ad una ripresa IRPEF, per essere stato il credito di imposta maturato utilizzato in compensazione in un determinato anno d'imposta senza che il contribuente avesse indicato tale credito nella dichiarazione mod. Unico dell'anno precedente; ciò senza considerare che, 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.

Attesa la novità dell'orientamento giurisprudenziale sopradescritto si compensano le spese del giudizio.

P.Q.M.

Accoglie l'appello. Compensa le spese.

Napoli 7 giugno 2024