

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 61/45/2012

Svolgimento del Processo e Richieste delle Parti

Il sig. Ol. Ra. Gi. Pa. ricorse alla Commissione tributaria provinciale di Milano per impugnare la cartella di pagamento n. Omissis recante l'iscrizione a ruolo, oltre alle sanzioni, delle somme di euro 1.695,20, connessa ad un accertamento divenuto definitivo, e di euro 80.836,04, derivante dal controllo automatizzato del mod. unico 2007 relativo al periodo di imposta 2006.

Il contribuente contestò la cartella di pagamento in quanto l'errore emerso dal controllo automatizzato era stato corretto con dichiarazione integrativa "a favore" del 29.09.2009, dichiarazione che l'ufficio, costituendosi in giudizio, aveva precisato essere priva di effetti, perché presentata dopo il termine di cui all'art. 2, comma 8 bis, del DPR n. 322/1998.

L'adita Commissione, con sentenza n. 53/08/11 del 02.02.2011, depositata il 11.02.2011, accogliendo il ricorso, annullò la cartella di pagamento impugnata limitatamente all'iscrizione a ruolo derivante dal controllo automatizzato del modello Unico in quanto, pur essendo stata presentata in ritardo la dichiarazione integrativa, il contribuente poteva correggere in sede contenziosa gli errori commessi compilando quella originaria, anche al fine di invalidare la liquidazione e la conseguente cartella di pagamento.

Detta sentenza è stata impugnata dalla Direzione provinciale I di Milano dell'Agenzia delle entrate con atto spedito al sig. Ol. Ra. Gi. Pa., presso il di lui difensore domiciliatario, a mezzo raccomandata del 26.09.2011, poi consegnato alle segreterie delle Commissioni provinciale e regionale, rispettivamente, il 24.10.2011 ed il 25.10.2011.

L'appellante ha chiesto che la sentenza di primo grado sia annullata e che controparte sia condannata alle spese asserendo che, dopo l'entrata in vigore del comma 8-bis dell'art. 2 del DPR n. 322/1998, l'unica possibilità concessa al contribuente di rimediare agli errori commessi compilando la dichiarazione dei redditi è quella di presentare la dichiarazione integrativa nei termini previsti dalla suddetta norma, trascorsi i quali egli non potrà in alcun modo recuperare le maggiori imposte dovute.

Il sig. Gi. Pa. Ol. Ra. si è costituito depositando controdeduzioni il 22.11.2011 con le quali ha chiesto la conferma della sentenza di primo grado, osservando che, avendo provato in primo grado gli errori contenuti nell'originario modello unico, la pretesa dell'ufficio viola il principio costituzionale della capacità contributiva e si concretizza in un illecito arricchimento.

La discussione della causa è avvenuta in pubblica udienza in data odierna.

Motivi della decisione

1. L'appello, non essendo fondato, non può trovare accoglimento.
2. La giurisprudenza della Cassazione è consolidata nel senso che, di regola, le dichiarazioni fiscali, in particolare quelle dei redditi, non sono atti negoziali o dispositivi e non costituiscono titolo dell'obbligazione tributaria, ma sono mere dichiarazioni di scienza, sicché (salvo casi particolari, quali, ad esempio, le dichiarazioni integrative presentate ai fini del condono, l'opzione per accedere a particolari regimi tributari, lo spontaneo adeguamento del reddito alle risultanze degli strumenti statistici di accertamento, ecc.) dette dichiarazioni possono, in linea di principio, essere liberamente emendate e ritratte dal contribuente se, per effetto di errore di fatto o di diritto commesso nella relativa redazione, 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 (Cass. S.U. n. 15063/2002).

Da ciò consegue, come logico corollario, che la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione, sussiste anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (Cass. n. 22021/2006 e n. 2626/2011).

3. Tale principio va applicato alla fattispecie in esame, non potendo ritenersi ostativo l'invocato D.P.R. n. 322/1998 art. 2, comma 8 bis, (introdotto dal D.P.R. n. 435 del 2001, art. 2, con effetto dal 1 gennaio 2002, in base all'art. 19 dello stesso decreto), disposizione che introduce, bensì, precise modalità per l'integrazione delle dichiarazioni (mutuandole dalle disposizioni relative alla presentazione delle dichiarazioni e prevedendo l'utilizzo di modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta di riferimento) ed il limite temporale del "termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo", ma ciò prescrive per emendare "errori od omissioni che abbiano comportato l'indicazione di un maggior reddito od un maggior debito d'imposta od un minor credito", e, cioè, per il caso in cui, tramite la rettifica, si voglia mutare la base imponibile (da ultimo Cass. n. 5852/2012).

Nel caso di specie, si verte nella diversa ipotesi in cui viene in rilievo un errore meramente formale, consistito nella indicazione, a causa di un'asserita imperfezione del programma informatico di predisposizione del modello unico, di un rimborso a cliente ammontante ad euro 300.000 nel rigo PR15, sez. 1, (destinato a contenere le detrazioni per gli asili nido dei figli, nella misura massima di euro 632 annui) anziché nel rigo PR25.

4. D'altro lato, con riguardo alle formulazioni normative precedenti l'entrata in vigore del citato comma 8-bis, la Cassazione ha fondato la possibilità di emendare, a favore del contribuente, gli errori commessi dal dichiarante nella redazione della dichiarazione, sul rilievo che un sistema legislativo che non consentisse la rettificabilità della dichiarazione darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile coi 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 (Cass. n. 2226/11, n. 1707/07, n. 22021/06 e S.U. n. 15063/2002).

Detto criterio non è sovvertito dalla previsione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, applicabile alla fattispecie in esame *ratione temporis*, 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" dove ritenersi (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, indicata nella successiva proposizione della disposizione, dell'emergente credito in compensazione (Cass. n. 5399/2012).

Di conseguenza, la generale facoltà di emendare gli errori mediante apposita dichiarazione integrativa non interferisce sulla possibilità di far valere detti errori, con prova a carico del contribuente, sia con l'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del DPR n. 602/1973, istanza che, quindi, può essere prodotta anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo (Cass. n. 6253/2012), sia con l'impugnazione della pretesa erariale di contributi non dovuti per legge.

5. Non appare, invece, condivisibile la lettura che l'appellante dà al comma 8-bis più volte menzionato, neppure alla luce del principio espresso dalla Cassazione con la sentenza n. 5373/2012 prodotta in udienza, la quale evidenzia (peraltro, trattando della diversa

fattispecie della legittimità di un rimborso chiesto dal contribuente sulla base di una dichiarazione integrativa trasmessa dopo la decorrenza del previsto termine) che l'intenzione del legislatore, introducendo tale termine, era quella di trovare un ragionevole contemperamento tra il diritto costituzionalmente garantito al contribuente di emendare la dichiarazione per correggere gli errori della dichiarazione con l'esigenza, altrettanto costituzionalmente prevista, di buon andamento, razionalità e speditezza dell'azione amministrativa e, di conseguenza, di porre un limite di tempo alla facoltà in discorso del contribuente.

Invero, come prevede il comma 8 bis di cui sopra, la dichiarazione integrativa dove essere presentata secondo le disposizioni di cui all'articolo 3 (il quale fissa le modalità di presentazione e gli obblighi di conservazione delle dichiarazioni), utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Quindi, la dichiarazione integrativa risulta inserita nell'ambito della procedura della liquidazione di quella originaria, per operare la quale in modo razionale e spedito l'ufficio deve disporre delle rettifiche entro termini compatibili e certi, esigenze che non sussistono nelle successive fasi di esazione dei tributi, quando già liquidati o, successivamente, accertati.

Pertanto, una volta soddisfatta l'esigenza pubblica evidenziata dalla Cassazione, non v'è ragione che la dichiarazione integrativa non presentata o presentata tardivamente produca l'effetto di assoggettare definitivamente il contribuente ad oneri contributivi più gravosi di quelli che, per legge, devono rimanere a suo carico, impedendogli di emendare, nel rigoroso rispetto dei termini previsti per l'impugnativa dei successivi atti dell'ufficio e sopportando il correlativo onere probatorio, gli errori contenuti nelle parti non negoziali e dispositive della dichiarazione.

6. Conclusivamente, la tardiva presentazione della dichiarazione integrativa di cui al comma 8-bis dell'art. 2 del DPR n. 322/1998, se ha legittimato l'esclusione della stessa dall'attività di liquidazione del tributo, non ha impedito al contribuente di chiedere, impugnando l'iscrizione a ruolo operata al termine della liquidazione, che sia corretto l'errore da lui commesso nell'indicare l'onere di euro 300.000 sopra indicato.

7. Le spese del giudizio di primo grado devono rimanere compensate in quanto l'emissione della impugnata cartella di pagamento è stata causata dall'errore commesso dal contribuente, mentre quelle dell'appello, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello dell'ufficio e, per l'effetto, conferma la sentenza impugnata. Condanna l'appellante alla rifusione, a favore del contribuente, delle spese del presente grado del giudizio, liquidate in complessivi euro 1.200,00 dei quali euro 1.000,00

per onorari, oltre accessori di legge.