

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 124/02/2012

SVOLGIMENTO:

La Società contribuente ha impugnato il provvedimento dell'Ufficio del 26.9.2011, col quale è stata respinta l'istanza volta ad ottenere lo sgravio della cartella di pagamento n. 06820100265955985 ed il rimborso di quanto nel frattempo pagato, sostenendo e documentando in fatto:

di avere presentato per l'anno di imposta del 2006 la dichiarazione annuale dei redditi, evidenziante un debito d'imposta di € 12.300.964,00 a titolo di IRES e di € 1.589.210,00 a titolo di IRAP, relativo alla plusvalenza maturata sulla cessione di una partecipazione societaria;

di non avere versato le imposte dichiarate per carenza di liquidità;

di avere ricevuto una cartella di pagamento per l'importo di € 20.047.865,69, comprensiva di interessi e sanzioni;

di essersi avveduta successivamente di un errore nella dichiarazione e nella tassazione della plusvalenza e di avere presentato il 12 aprile del 2011 una dichiarazione rettificativa, calcolando ed esponendo un minore debito tributario, e di avere di conseguenza instato per lo sgravio della cartella e per il rimborso di quanto nel frattempo pagato;

che l'Agenzia delle Entrate ha respinto l'istanza sotto l'unico profilo della tardività della dichiarazione fiscale integrativa;

e sostenendo in diritto:

l'applicabilità alla fattispecie dell'art. 2 comma 8° del DPR 322/1998, che consente l'emendabilità delle dichiarazioni fiscali entro i termini riservati all'Ufficio per eseguire i controlli e le rettifiche (ex art. 43 DPR 600/1973), ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, quindi nel caso di specie entro il 31.12.2011;

che la norma di cui al comma 8-bis della medesima disposizione regolerebbe una fattispecie diversa, ossia la facoltà di compensare il credito di imposta emerso a seguito della rettifica "a favore" del contribuente, rendendola possibile solo entro il termine della dichiarazione successiva;

il conforto della giurisprudenza sia della Cassazione a Sezioni Unite, sia dalle Commissioni Tributarie di merito;

la conseguente tempestività della rettifica operata, con conseguente diritto allo sgravio della cartella di pagamento fondata sulla originaria dichiarazione.

Su tali basi, la I.H.C. Srl in Liquidazione ha chiesto in via cautelare la sospensione della riscossione, e nel merito la declaratoria di illegittimità del provvedimento di diniego di sgravio e rimborso della cartella di pagamento n. 06820100265955985. Si è costituita l'Agenzia delle Entrate formulando due eccezioni:

* l'inammissibilità di un'impugnazione avverso il provvedimento di diniego di autotutela, per essere estraneo all'elencazione tassativa di cui all'art. 19 Dlgs. 546/1992;

* la tardività della presentazione della dichiarazione integrativa, in quanto favorevole al contribuente e quindi assoggettata al termine breve di decadenza stabilito dall'art. 2 comma 8-bis del DPR 322/1998.

Con memoria integrativa tempestivamente rassegnata, la ricorrente ha insistito per la fondatezza delle proprie tesi e domande.

MOTIVI DELLA DECISIONE:

Il ricorso del contribuente è fondato e merita accoglimento.

Rappresentano dati di fatto documentali e non contestati dall'Ufficio che:

- la IHC Srl in Liquidazione ebbe a presentare nel 2007 una dichiarazione periodica evidenziante un rilevante debito fiscale inerente l'esercizio 2006; l'agente per la riscossione, a seguito di controllo automatizzato a mente dell'art. 36bis DPR 600/1973, notificava la cartella n. 06820100265955985000, con la quale intimava al contribuente il pagamento delle imposte autoliquidate sulla base dei valori dichiarati nel Mod. Unico 2007, maggiorate di interessi e sanzioni per l'omesso versamento alle scadenze di legge;
- il 12.4.2011 la ricorrente presentava per via telematica una dichiarazione integrativa a proprio favore, relativa al periodo d'imposta 2006, che rideterminava reddito imponibile e imposte (IRES e IRAP) in misura notevolmente ridotta rispetto a quanto dichiarato ab origine;
- presentava quindi all'Agenzia delle Entrate un'istanza di sgravio della cartella esattoriale e di rimborso di somme eventualmente pagate, che veniva dall'Ufficio respinta sulla base della tardività della dichiarazione integrativa, fondata sul comma 8-bis dell'art. 2 del DPR 322/1998.

Le difese ed eccezioni dell'Ufficio, ad avviso del Collegio, non colgono nel segno. Quanto alla eccezione di inammissibilità dell'impugnazione per avere ad oggetto un atto diverso da quelli tassativamente elencati all'art. 19 Dlgs. 546/1992, va osservato che l'istanza presentata dal contribuente reca l'intestazione "istanza di sgravio e rimborso" e che anche il suo contenuto ne rispecchia il petitum.

In primo luogo, pertanto, esso pare rientrare nella categoria di cui alla lettera g) del citato art. 19, avente ad oggetto) "il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti". Ed in ogni caso va ricordato il principio secondo cui il processo tributario - sebbene giudizio sul rapporto sottostante all'atto in funzione accertativa dell'obbligazione tributaria in contestazione - resta pur sempre un procedimento destinato all'annullamento di atti positivi o negativi, della Pubblica amministrazione (funzione dichiarativa), suscettibili di incidere su diritti soggettivi del contribuente.

La giurisprudenza, inoltre, con una recente sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione ha affermato che: "con l'art. 12, comma 2 della legge 28.12.2001 n. 448 (secondo cui appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie) la giurisdizione tributaria è divenuta una giurisdizione a carattere generale, competente ogniqualvolta si controverta di uno specifico rapporto tributario, o di sanzioni inflitte da uffici tributari. Di conseguenza, ha proseguito la suprema corte, è stato modificato l'art. 19 del D.LGS. 546/92, in quanto il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogniqualvolta abbia interesse a contestare (art. 100 c.p.c.) la convinzione espressa dall'Amministrazione in ordine alla disciplina del rapporto tributario " (Cassazione. SS. UU. 09.06.2005 n. 16776).

Venendo alle ragioni dell'impugnazione interposta dalla contribuente, questo Collegio ritiene che un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma di cui all'art. 2 del DPR 322/1998, ed in particolare dei rapporti fra le disposizioni codificate ai commi 8 e 8-bis dell'articolo in esame, debba far propendere per l'accoglimento delle ragioni della ricorrente.

Il comma 8 stabilisce 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 (...) non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del DPR 600 del 29 settembre 1973 e successive modificazioni".

Il successivo comma 8-bis - introdotto con decorrenza dall'1.1.2002 dal DPR 435 del 7.12.2001 - dispone invece che "le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'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. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del Dlgs. 241/1997".

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, sin dai noti arresti del 2002 (sentenze nn.ri 17934 e 15063), hanno in argomento affermato:

§ il principio di generale emendabilità degli errori di fatto o di diritto commessi dal contribuente, laddove dagli stessi derivi l'assoggettamento ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che le legge impone a suo carico;

§ la natura non di atto negoziale o dispositivo ma di esternazione di scienza e di giudizio, che va attribuita alla dichiarazione dei redditi, per ciò modificabile per effetto dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e valutazione dei dati, sì che la stessa non può considerarsi come titolo dell'obbligazione tributaria ma come semplice momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento di tale obbligazione e al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto;

§ la scarsa compatibilità che sussisterebbe fra i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 comma 1 ° Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 comma 1° Cost.) ed un sistema che, negando la rettificabilità della dichiarazione, si proponesse di sottoporre il dichiarante ad un prelievo fiscale sostanzialmente e legalmente indebito.

Sulla base dei principi generali espressi dalla S.C., molte Commissioni Tributarie di merito hanno interpretato il comma 8-bis dell'art. 2 del DPR 322/1998 nel senso di ritenere applicabile i termini decadenziali "brevi" dallo stesso stabiliti solo all'ipotesi che il credito d'imposta risultante dalla rettifica venga utilizzato in compensazione con altri tributi, armonizzandolo quindi con un sistema che consente l'impiego del meccanismo della compensazione - in luogo di quello del rimborso - entro definite scansioni temporali stabilite a pena di decadenza.

Scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo, il contribuente non potrebbe più avvalersi di detta compensazione, ma potrà comunque chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente versata e comunque giovare degli effetti della rettifica presentata comunque entro il più ampio termine quadriennale di cui al comma 8° dell'art. 2 (in termini Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, Sez. 8^a, n. 65 del 10.6.2010; C.T.P. di Trento n. 70 del 12.10.2006).

Questo Collegio ritiene di dare continuità e conferma a tale orientamento, sia per ragioni di carattere letterale e sistematico, sia per ragioni di ragionevolezza costituzionale del sistema.

In particolare va osservato che il DPR 435/2001 - che ha introdotto il comma 8-bis - non ha modificato il comma 8, il quale continua a riferirsi ad "errori od omissioni" del contribuente, senza distinguere se commessi a danno suo o del Fisco. Riteniamo che se il

legislatore avesse - come pretende l'Agenzia delle Entrate - inteso distinguere, all'interno del generale concetto di emendabilità degli errori ed omissioni dichiarativi, l'ipotesi in cui la rettifica si risolva in favore del contribuente, e solo per essa avesse ridotto ex abrupto a circa 1/4 i termini per la presentazione delle dichiarazioni integrative, sarebbe per certo intervenuto anche sul comma 8, integrandolo nel senso di circoscrivere il più ampio termine quadriennale esclusivamente alle rettifiche in danno del contribuente o con effetti fiscalmente "neutrali".

Sembra allora maggiormente corretto considerare il comma 8-bis in rapporto di species ad genus, nel senso che:

- l'art. 2 comma 8-bis contiene una disciplina speciale volta a consentire la rettifica della dichiarazione in favore del contribuente attraverso la presentazione di una nuova dichiarazione, avente le stesse caratteristiche di quella sostituita, con la quale si evidenzia un credito di rimborso suscettibile di essere portato in compensazione ai sensi dell'art. 17 Dlgs. 241/1997;

- l'art. 2 comma 8, invece, conterrebbe la più generale disciplina delle rettifiche della dichiarazione, consentendo al contribuente di rettificare la dichiarazione stessa, a proprio favore o sfavore, anche nel più ampio termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria; con la particolarità, in questo caso, che la rettifica pro contribuente non consentirebbe l'attivazione del regime di compensazione di cui all'art. 17 citato, ma supporterebbe un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del DPR 602/1973.

Esigenze di armonizzazione del sistema impongono poi di considerare l'inconciliabilità fra un principio generale di decadenza breve per la presentazione delle rettifiche a favore del contribuente, ed il precetto di cui all'art. 38 del DPR 602/1973, a norma del quale "il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'ufficio dell'Agenzia un'istanza di rimborso entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento".

Qualora infatti l'errore materiale afferisse ad una dichiarazione fiscale, ci chiediamo come potrebbe conciliarsi l'intervenuta decadenza della facoltà di rettificare l'errore (con connessa intangibilità dei dati dichiarati) con la persistenza del diritto di richiedere il rimborso di versamenti eseguiti sulla scorta di tale errore. Di qui la conferma del convincimento che il comma 8-bis meglio si attagli a regolare la speciale fattispecie della immediata spendita di compensazione del credito originato dalla rettifica con eventuali altri debiti erariali, riducendone temporalmente l'operatività alla disciplina generale in tema di compensazione tributaria.

Uno schema improntato a logica giuridico - sistematica, idoneo a superare gli schematismi letterali dell'Ufficio, va quindi impostato sui seguenti punti cardine:

- 1) l'introduzione del comma 8-bis dell'art. 2 del DPR 322/1998 non ha inteso abrogare la possibilità di richiedere il rimborso della maggiori imposte versate dal contribuente, così come previsto dall'art. 38 del DPR 602/1973; anzi, il termine per la richiesta del rimborso è stato prolungato in misura tale da divenire coincidente con il termine per l'accertamento;
- 2) il comma 8-bis rappresenta una via agevolata per integrare a proprio favore la dichiarazione e, come tale, si accompagna con un termine di validità ridotto;
- 3) oltre tale termine, al contribuente deve essere consentita la correzione della dichiarazione, ma con l'utilizzo di strumenti che passino il filtro dell'amministrazione

finanziaria, specialmente qualora la richiesta sia posta a ridosso del termine per esperire controlli sul periodo interessato dalla correzione a favore.

In altre parole, sostituendosi alla dichiarazione di scienza e di giudizio originaria una successiva che ne corregge dati e valutazioni, dovrebbe riconoscersi all'Agenzia delle Entrate i poteri di esaminare ed eventualmente rettificare la nuova dichiarazione con pienezza di poteri ed entro i termini di legge decorrenti ex novo dalla sua presentazione.

4) In caso di dubbi interpretativi, la Corte Costituzionale ha richiesto di privilegiare la lettura maggiormente conforme ai principi forniti dalla carta costituzionale; nel nostro caso, quindi, quelli di evitare imposizioni fiscali non dovute e frutto di errori o omissioni emendabili con gli strumenti previsti dal legislatore;

5) rispetto al principio, affermato anche di recente dalla Cassazione (sent. 2.7.2008 n. 18076 e 4.7.2007 n. 21944), di parità e bilanciamento delle posizioni contribuente/fisco, secondo il quale il termine ragionevole per l'emendabilità della dichiarazione va individuato in quello quadriennale stabilito dal comma 8, la lettura del comma 8-bis offerta dalle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate presenterebbe forti ed intollerabili profili di illegittimità costituzionale.

Ciò chiarito in tema di tempestività della presentazione della dichiarazione integrativa da parte della Società ricorrente, va precisato che il merito delle rettifiche operate da quest'ultima potrà essere autonomamente controllato dall'Ufficio, nei termini di legge.

Allo stato sussistono pertanto i presupposti per dichiarare e pronunciare lo sgravio della cartella esattoriale n. 068 2010 02659559 85, in quanto atto consequenziale ad una esternazione di scienza e/o di giudizio non costituente titolo dell'obbligazione tributaria, ma integralmente emendata e sostituita da una successiva dichiarazione integrativa/rettificativa, presentata tempestivamente e pertanto valida ed efficace (a prescindere dal merito delle poste dichiarate, estraneo all'oggetto del presente giudizio). La complessità della materia e l'esistenza di orientamenti discordi giustificano l'integrale compensazione delle spese di lite.

Il collegio di questa commissione, definitivamente pronunciando sul ricorso n. RGR 15397/11 proposto dalla IHC Srl in Liquidazione, ritiene accoglibile il ricorso e per effetto dispone lo sgravio della cartella di pagamento n. 06820100265955985.

P.Q.M.:

La Commissione accoglie il ricorso ed annulla il diniego di sgravio e rimborso. Spese compensate.