

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 119/26/2012

Svolgimento del processo

La Farmacia Ai. snc di Ai. Gi. e Ai. Da. propone ricorso avverso la cartella di pagamento emessa a seguito di controllo automatizzato ex art 54 bis DPR 633172 dell'anno 2006, portante l'iscrizione a ruolo degli omessi versamenti IVA di € 19.399 oltre interessi, sanzioni pecuniarie e compensi di riscossione, per complessivi € 28.571,06.

La società ricorrente fa presente di essersi costituita il 19/09/2006 per "regolarizzazione" della comunione ereditaria istituitasi tra i signori Gi. e Da. Ai. sull'impresa individuale del defunto dott. Ro. Ai., esercente l'attività di farmacia. Regolarizzazione cui conseguiva l'acquisizione del credito IVA di € 30.169 poi utilizzato in compensazione dei debiti IVA di maggio 2006 (€ 18.609) e di dicembre 2006 (€ 790), oggetto dell'iscrizione a ruolo. Non sussistendo alcun debito d'imposta chiede l'annullamento dell'atto impugnato e la condanna dell'ufficio alle spese di giudizio.

L'ufficio si è costituito controdeducendo che la ricorrente ha omesso di riportare il suscitato credito nel "quadro VAI" della dichiarazione dell'anno 2006. Omissione che ha comportato la decadenza del credito per effetto di quanto disposto dall'art. 17, comma 1, del D. Lgs n. 241/1997 («I contribuenti eseguono i versamenti unitari delle imposte ... con eventuale compensazione dei crediti dello stesso periodo, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche.») e dalle istruzioni di compilazione allegate al modello Unico società di persone per l'anno 2006 («il credito d'imposta per l'anno 2006 deve essere indicato a pena di decadenza nelle presente dichiarazione dei redditi.»). Istruzioni che, nell'ipotesi di successione ereditaria in cui l'erede prosegue l'attività d'impresa, dispongono la compilazione del modulo "VAI" inserendovi sia i propri dati che quelli del dante causa oltre al credito acquisto con la specificazione "credito dichiarazione IVA /2006 ceduto".

L'ufficio dopo aver altresì eccepito che la ricorrente avrebbe dovuto sanare la propria posizione inviando la dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2, comma 8-bis, DPR 32211998 entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo, chiede la reiezione del ricorso e la sua condanna alle spese di giudizio.

In successiva memoria la ricorrente, dopo aver evidenziato che nessuna contestazione è stata sollevata dall'ufficio sull'effettività del credito come sopra acquisto, fa presunte che onde emendare l'errore commesso, sono state presentate dalla società (anni d'imposta 2006 e 2007) e presentate per il de cuius (anno d'imposta 2006) dichiarazioni integrative (con compilazione del "quadro VAI") entro il termine di decadenza dell'ufficio dall'azione d'accertamento (31/12/2011).

La ricorrente nel ricorso introduttivo ha richiesto la discussione in pubblica udienza.

Motivi della decisione

L'affermazione dell'Ufficio in merito all'esigenza di dover presentare una dichiarazione integrativa nel termine previsto per la dichiarazione del periodo d'imposta successivo, non appare condivisibile.

L'art. 2, 8° comma, DPR n. 332/1998, (che riguarda i termini per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di IRAP, applicabile anche all'IVA per il richiamo operato dal 6° comma dell'art. 8 di detto decreto) dispone che «Salva l'applicazione delle sanzioni, le dichiarazioni possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare non

oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.». Norma che consente ai contribuenti di presentare dichiarazioni integrative per "correggere errori od omissioni", in quanto "tali", senz'altra precisazione, commessi nella compilazione delle dichiarazioni (modificabili trattandosi di dichiarazioni di scienza), rimesse nei termini di legge. Integrazione che la norma consente d'effettuare (con un trattamento egualitario tra i contribuenti e la Pubblica amministrazione) entro il termine concesso all'Ufficio per l'accertamento.

In altri termini la norma fissa un principio generale scevro da limitazioni o preclusioni a favore di una o dell'altra parte, poiché nulla dice sulle risultanze della nuova dichiarazione; siano esse, o meno, a favore del contribuente. La ratio della norma è quella di pervenire ad un "dichiarato vero", quale esso sia. L'Unica statuizione posta dalla norma è che la dichiarazione integrativa comporta l'irrogazione delle sanzioni.

Si tratta dell'applicazione del principio di emendabilità della dichiarazione in forza del quale pur in assenza di dichiarazione integrativa, il contribuente è addirittura legittimato - qualora nei termini per poterlo fare - ad emendare la dichiarazione in sede di giudizio. per contrastare la richiesta dell'Ufficio di versamenti indebiti fondati su errori (che vanno ovviamente debitamente provati) di compilazione della dichiarazione.

Diverse considerazioni sarebbero seriamente sospette d'incostituzionalità poiché lesive del principio dell'"effettiva capacità contributiva" in quanto pongono in capo al contribuente oneri più gravosi di quelli previsti dalla legge."

Leggendo il successivo comma 8-bis risulta con tutta evidenza che il legislatore nel prendere in considerazione (nello specifico) le correzioni e le omissioni che comportino risultanze favorevoli al contribuente ha utilizzato l'identica espressione del principio generale «... le dichiarazionipossono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni mediante dichiarazione... » integrativa, omettendo però l'espressione «Salva l'applicazione delle sanzioni.» e soggiungendo che, in tal caso, la dichiarazione integrativa deve essere presentata entro il termine prescritto per la dichiarazione relativo al periodo d'imposta successivo.

In altri termini il legislatore non ha stabilito due diverse discipline; bensì dopo aver fissato il principio generale (come risulta chiaramente dalla lettura del comma 8) ha disposto, nel successivo comma 8-bis una deroga a favore del contribuente: qualora la dichiarazione integrativa comporti risultanze a lui favorevoli e questi la presenti entro il termine d'invio della dichiarazione dell'anno successivo, non gli sono applicabili le sanzioni. Inoltre gli è consentito d'utilizzare liberamente, e subito, l'eventuale credito emergente dalla nuova dichiarazione ai fini compensativi.

Peraltro nei caso di specie l'omissione della contribuente è consistita nel mancato riporto del credito nel quadro "VA1". Omissione certamente non ricomprendibile tra quelle contemplate dal comma 8-bis dell'art. 2 del DPR n. 332/1998 che fa riferimento a errori od omissioni che determinano l'indicazione di un "maggior reddito" od un "maggior debito" o un "minor credito" d'imposta. Circostanze che conseguono ad accadimenti che incidono sugli aspetti sostanziali della dichiarazione (l'imposta dovuta in relazione ai redditi effettivamente conseguiti nell'anno). Non su aspetti meramente formali qual è la mancata indicazione in un dato quadro, per errore materiale di compilazione, d'un credito effettivo (credito - qui peraltro non contestato- che non muta né nella sua sostanza né nella sua entità, come invece richiede l'art. 8-bis) peraltro derivante da precedente dichiarazione riferita al de cuius.

Ipotesi, quella sopra considerata, che rientra nell'art. 8 di detto decreto il quale (proprio perché rappresenta un "principio generale" di cui il comma 8-bis rappresenta una mera deroga) considera tutti gli errori le omissioni indipendentemente dalla presenza di modifiche reddituali o nei crediti o debiti d'imposta.

La presentazione delle dichiarazioni integrative, nei termini concessi all'Ufficio per l'accertamento, che hanno sanato la contestata omissione, rendono il ricorso fondato e meritevole d'accoglimento.

La complessità della materia trattata giustifica la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

la Commissione accoglie il ricorso annullando la cartella di pagamento. Spese compensate.