Tributario

Cartella esattoriale

Il contribuente può contestare il tributo anche in sede di impugnazione

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Un libero professionista compila la dichiarazione IRAP ma non versa il tributo autoliquidato. Può egli impugnare la cartella esattoriale emessa in seguito al controllo automatizzato contestando la debenza del tributo? È questo il quesito al quale risponde la Corte di Cassazione nella sentenza n. 16747 del 2017.

ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI	
Conformi	Cass. Civ., sez. trib., 5 maggio 2011, n. 9872; Cass. Civ., sez. trib., 28 febbraio 2017, n. 5129; Cass. Civ., sez. trib., 27 febbraio 2015, n. 4049; Cass. Civ., sez. trib., 17 settembre 2014, n. 19537; Cass. Civ., sez. VI civ. - T, 3 novembre 2015 (ord.), n. 22443; Cass. Civ., sez. trib., 4 novembre 2015, n. 22490; Cass. Civ., sez. trib., 17 giugno 2016, n. 12557.
Difformi	Non si rinvengono orientamenti difformi

Un libero professionista impugna una **cartella di pagamento** emessa per il recupero dell'IRAP dichiarata ma non versata per il periodo di imposta 2002. Nel caso di specie il contribuente allega di essere stato costretto a compilare il quadro relativo all'IRAP a causa delle forzature informatiche del programma di invio della dichiarazione.

Confermando la pronuncia di prime cure, la Commissione Tributaria Regionale dichiara la legittimità dell'atto impositivo, ritenendo che sia corretta la scelta dell'ufficio procedente di effettuare una **liquidazione automatica** *ex* art. 36 *bis*, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 in relazione a tributi dichiarati ma non versati.

Nella sentenza n. 16747 del 2017 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione accoglie il ricorso del contribuente cassando la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo.

Due sono i profili di interesse nella sentenza in commento.

Il primo concerne l'**impugnabilità della cartella esattoriale emessa in seguito a procedura di controllo automatizzato**.

Il Collegio aderisce all'orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass. Civ. nn. 9872 del 2011 e 5129 del 2017) secondo cui l'impugnazione della cartella esattoriale emessa *ex* art. 36 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 non è preclusa dal fatto che l'atto impositivo sia fondato sui **dati evidenziati dal contribuente** nella propria dichiarazione, in quanto tale conclusione presupporrebbe la irretrattabilità delle dichiarazioni del contribuente che, invece, avendo natura di **dichiarazioni di scienza**, sono ritrattabili in ragione della acquisizione di nuovi elementi di conoscenza o di valutazione.

In base all'art. 36 *bis*, d.p.r. n. 600 del 1973 l'Amministrazione finanziaria liquida le imposte "*avvalendosi di procedure automatizzate*" e "*in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti*". Da ciò tuttavia non consegue che la liquidazione di una imposta in un ammontare superiore a quanto legalmente dovuto non possa essere contestata dal contribuente. Tale conclusione presupporrebbe l'irretrattabilità delle dichiarazioni del contribuente. Al contrario le Sezioni Unite della Corte di Cassazione ha più volte affermato l'**emendabilità**, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione, e ciò per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante a oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della **capacità contributiva** *ex* art. 53 Cost. e della oggettiva **correttezza dell'azione amministrativa** *ex* art. 97 Cost. (Cass. Civ. Sez. unite nn. 15063 e 17394 del 2002). La possibilità di rettifica non incontra limiti nella natura della dichiarazione, che 1) non si configura quale atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera **esternazione di scienza o di giudizio**, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e 2) costituisce un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria (cfr. Cass. nn. 10356 del 2006, 1708 del 2007, 5738 del 2007 e 29738 del 2008).

Il contribuente non solo può **contestare**, anche emendando le dichiarazioni da lui presentate all'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo che lo assoggetti a oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, ma deve fare tale contestazione proprio **impugnando la cartella esattoriale**, non essendogli consentito di esercitare razione di rimborso dopo il pagamento della cartella (cfr. Cass. Civ. nn. 8456 del 2004, 12009 del 2006 e 672 del 2007).

Il secondo profilo riguarda la possibilità di **contestare la debenza del tributo**, frutto di errore nella dichiarazione

Copyright Wolters Kluwer Italia © Riproduzione riservata

presentata, anche **in sede d'impugnazione** della cartella di pagamento.
Secondo il Collegio, qualora il contribuente **non abbia effettuato il versamento** del tributo stesso lasciando poi spirare il termine di decadenza per il rimborso, egli può contestare la debenza del tributo, frutto di errore nella dichiarazione presentata, anche in sede d'impugnazione della cartella di pagamento, **nonostante la scadenza del termine** di cui all'art. 2, comma 8 *bis*, d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322 (Cass. Civ., sez. trib., 27 febbraio 2015, n. 4049; in senso conforme Cass. Civ. nn. 19537 del 2014, 22443 del 2015, 22490 del 2015 e 12557 del 2015).
Poiché le dichiarazioni fiscali sono dichiarazioni di scienza, possono, in linea di principio, essere **liberamente emendate** e ritrattate dal contribuente, sin in sede processuale, se, per effetto di errore di fatto o di diritto commesso nella relativa redazione, possa derivare l'assoggettamento del dichiarante a oneri contributivi diversi e **più gravosi** di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico (cfr. l'art. 53 Cost.).
Il contribuente può chiederne la restituzione nel termine previsto dall'art. 38, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 (Cass. Civ. nn. 29738 del 2008, 1708 del 2007, 4238 del 2004). La previsione di cui all'art. 22, comma 8 *bis*, d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322 non interferisce minimamente sull'esercizio del diritto al rimborso, incidendo sull'esercizio della "*connessa, ma distinta, facoltà del contribuente di procedere ad emenda della dichiarazione resa mediante dichiarazione integrativa*" (Cass. Civ. n. 14932 del 2011); a ciò si aggiunga che l'ultimo periodo della disposizione ("*L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 11, d.lgs. n. 241 del 1997*") rivela la specificità funzionale della dichiarazione integrativa.

Riferimenti normativi

Cassazione civile, sez. trib., sentenza 7 luglio 2017, n. 16747

Copyright Wolters Kluwer Italia © Riproduzione riservata