

IMPOSTE E TASSE

di **ALFREDO BUONOMO**

Compensazione di un credito esistente ma non indicato

L'Ufficio finanziario non può opporsi alla compensazione del credito esistente perché non è stato indicato nella dichiarazione dell'annualità precedente.

La già nota impostazione giurisprudenziale è stata confermata dall'ordinanza della Sez. tributaria della **Corte di Cassazione 19.05.2023, n. 13902**, che accoglie il ricorso del contribuente. Quest'ultimo aveva impugnato la cartella di pagamento emessa a seguito di controllo automatizzato, con rinvio al Giudice d'appello per nuovo esame. Tale argomento è già stato affrontato dal sottoscritto in una precedente trattazione relativamente all'Iva. Qui merita un approfondimento il fatto che la Suprema Corte, occupandosi di imposte dirette, puntualizzi che è proprio quella contenziosa la sede precipua per definire e certificare il diritto al credito del contribuente.

Il Fisco, in riferimento al credito in oggetto, **non ne contestava l'esistenza, ma unicamente la possibilità di procedere alla compensazione**, in quanto **non era stato indicato nelle dichiarazioni degli anni precedenti**; secondo questa tesi, il contribuente avrebbe potuto richiedere soltanto il rimborso. L'ordinanza in esame ha precisato quanto segue.

Si deve innanzitutto osservare che le Sezioni Unite (Cass., S.U., 30.06.2016, n. 13378) hanno affermato che *"in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 D.P.R. 600/1973, se diretta a evitare un danno per la P.A. (art. 2, c. 8 D.P.R. 322/1998), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8-bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro 48 mesi dal versamento e, **in ogni caso**, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione Finanziaria"*.

La giurisprudenza, dunque, pone in evidenza che la dichiarazione dei redditi, nei limiti in cui costituisce dichiarazione di scienza, non è un elemento intangibile ma, di fronte alle richieste dell'Erario, è **suscettibile di emenda e ritrattazione**, così da influire sulla pretesa fiscale.

Del resto, l'emendabilità degli errori di fatto o di diritto, anche omissivi e pure non meramente materiali o di calcolo, rappresenta l'espressione di un principio generale del sistema tributario, ispirato all'art. 53 Cost. (Cass. 3.06.2015, n. 11396).

Tale situazione permane non solo nei limiti temporali in cui la legge prevede il diritto al rimborso, ai sensi dell'art. 38 D.P.R. 29.09.1973, n. 602, ma altresì **in sede contenziosa**, per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione Finanziaria, fatti salvi i limiti temporali o il sopravvenire di decadenze (Cass. 30.10.2018, n. 27562; Cass. 9.10.2019, n. 25288).

Tale possibilità per il contribuente è stata pacificamente riconosciuta anche nei casi di diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato, quando l'opposizione mira a limitare o contrastare la pretesa fiscale che si è tradotta nell'emissione di una cartella esattoriale o di altro atto impositivo, ma non per introdurre una nuova e contrapposta richiesta di rimborso o per far valere un credito da parte del contribuente (Cass. 20.09.2017, n. 21730; Cass. 13.09.2017, n. 21242).

Dinanzi alla posizione del contribuente quale titolare di diritti soggettivi perfetti derivanti dalla legge nazionale e dal diritto dell'UE, secondo l'ordinanza in esame, **è infatti proprio il processo tributario il contesto privilegiato** nel quale l'esigenza della giusta imposizione trova la sua armonica realizzazione **"a prescindere da moduli procedurali diretti a garantire ed agevolare l'azione amministrativa"**. In particolare, si è affermato che, nell'ipotesi in cui l'Amministrazione Finanziaria recuperi, ai sensi dell'art. 36-bis D.P.R. 600/1973 (imposte dirette) e dell'art. 54-bis D.P.R. 633/1972 (Iva), un credito esposto nella dichiarazione oggetto di liquidazione maturato in un'annualità per la quale la dichiarazione risulti omessa, il contribuente può dimostrare l'effettiva esistenza del credito non dichiarato e, in tale modo, viene posto nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato qualora avesse presentato correttamente la dichiarazione, atteso che, da un lato, **il suo diritto nasce dalla legge e non dalla dichiarazione**; 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 dichiarazione (Cass. 31.03.2022, n. 10290; Cass. n. 25288/2019, Cass. 5.12.2018, n. 31433).