

Corte di Cassazione, sez. Tributaria, Sent. 18 gennaio 2002, n. 523

Svolgimento del processo

1. Con processo verbale di constatazione e avviso di rettifica, l'Ufficio Iva di Roma disconosceva un credito Iva di lit. 38.006.000, nel presupposto che tale credito, riportato nella dichiarazione relativa al 1985, non risultava riportato nella precedente dichiarazione relativa al 1984, ma soltanto in quella relativa al 1983. Conseguiva l'applicazione delle pene pecuniarie di importo pari al credito disconosciuto coi relativi interessi.
2. La contribuente proponeva ricorso alla Commissione Tributaria di primo grado, che lo accoglieva. L'ufficio presentava appello e la Commissione Tributaria Regionale riformava la decisione impugnata, col rigetto del ricorso della contribuente: la Commissione di appello motivava nel senso che dalla dichiarazione Iva anno 1984 non risultava il credito della dichiarazione 1983 né il riporto di detto credito all'anno successivo. Pertanto la società ha definitivamente perso il diritto alla detrazione del credito per l'anno 1985 e successivi.
3. Ha proposto ricorso per cassazione la G., deducendo un motivo e presentando memoria aggiunta. Controparte non si è costituita.

Motivi della decisione

4. Con l'unico motivo del ricorso, la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione, a sensi dell'art. 360 n. 3 CPC, degli artt. 28 e 30 D.P.R. n. 633/72, 14 delle disposizioni preliminari al Codice Civile. Secondo la ricorrente, occorre non confondere il diritto alle detrazioni dal credito di imposta. Il primo è disciplinato dall'art. 28 del D.P.R. n. 633/72, il secondo dall'art. 30. Soltanto l'art. 28 prevede una decadenza, mentre l'art. 30 prevede la possibilità di scelta, per il contribuente, di chiedere il rimborso ovvero portarlo in detrazione per l'anno successivo, senza peraltro comminare alcuna decadenza. Né è possibile, in materia, estendere una decadenza per analogia, in quanto le norme sulla decadenza sono da considerarsi speciali od eccezionali rispetto alle regole generali.
5. La ricorrente cita la dottrina a lei favorevole e la giurisprudenza di questa Corte. Fa presente che, in base al D.P.R. n. 443/97, la questione sarebbe risolta perché la norma prevede la possibilità per il contribuente di riportare a credito, per gli anni a venire, i crediti chiesti a rimborso e non rimborsati perché non riportati nelle dichiarazioni degli anni successivi.
6. Con la memoria aggiunta, la G. riferisce che con circolare in data 30.11.2000 n. 222 e 2000/245325, il Ministero delle Finanze ha accettato la tesi qui fatta valere col ricorso.
7. Il ricorso della G. è fondato. Nella specie non si tratta di detrazioni non computate per il mese di competenza ed in sede di dichiarazione annuale - art. 28 del D.P.R. n. 633/72 - ma di eccedenza di imposta versata rispetto all'imposta dovuta annualmente, che è stata esposta nella dichiarazione 1983, non ripetuta nella dichiarazione 1984 e riportata nuovamente nella dichiarazione 1985.
8. L'art. 30 del D.P.R. n. 633/72 prevede che se l'imposta dovuta è inferiore all'imposta pagata, il contribuente può chiederne il rimborso ovvero portarla in detrazione nell'anno successivo. Il contribuente ha quindi una possibilità di scelta: esercitare il diritto alla detrazione oppure chiedere il rimborso.
9. L'art. 28 del citato D.P.R. n. 633/72 prevede che il contribuente perde il diritto alle detrazioni non esercitate entro il termine di cui all'art. 19. L'art. 19, a sua volta, stabilisce detto termine nella dichiarazione relativa all'anno successivo (secondo anno successivo a partire dal 1.1.98 stante l'avvenuta modifica legislativa di cui sopra la parte ha fatto cenno).
10. Con riguardo ad una fattispecie analoga, questa Corte ha ritenuto che se un contribuente a credito non presenta la dichiarazione annuale, può computare l'imposta detraibile nella dichiarazione dell'anno successivo, atteso che, ai sensi del quarto comma dell'art. 28 D.P.R. n. 633/72, il diritto alla detrazione si perde solo quando questa non venga computata sia nel mese di competenza che in sede di

dichiarazione annuale. Inoltre, la stessa mancata detrazione dal credito nella dichiarazione successiva a quella relativa all'anno in cui il credito è maturato, non fa venire meno il diritto al rimborso del credito stesso. Infatti, la perdita di un tale diritto, avendo natura di vera e propria decadenza (e cioè di sanzione) dovrebbe essere espressamente prevista dalla legge, mentre una previsione al riguardo manca nell'art. 30 cit., né è riscontrabile in altre norme dello stesso D.P.R. Inoltre la negazione del diritto al rimborso determinerebbe un indebito incameramento del credito da parte dell'erario.

11. Una delle caratteristiche della decadenza è questa: che se il soggetto compie l'attività richiesta entro il termine stabilito a pena, per l'appunto, di decadenza, il diritto è salvo una volta per tutte; diversamente, la prescrizione viene interrotta dall'atto ma inizia nuovamente a decorrere. Condizione necessaria e sufficiente ad evitare la decadenza, a sensi del citato art. 28, è che il contribuente esponga il credito nella prima (oggi seconda) dichiarazione utile. Ciò fatto, la decadenza è evitata. Deve affermarsi il principio che ove un contribuente fruisca di un credito di imposta per un determinato anno e lo esponga nella dichiarazione annuale, se omette di riportarlo nella dichiarazione relativa all'anno successivo non perde il diritto alla detrazione, in quanto la decadenza è comminata dalla norma soltanto nel caso in cui il credito o l'eccedenza di imposta versata non venga riportata nella prima dichiarazione utile.

12. Le sentenza impugnata deve pertanto essere cassata con rinvio, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

P.Q.M.

La Corte suprema di Cassazione accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio.