



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE

Oggetto: Tributi

Iva 2004

Artt. 8 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 1 del d.P.R. n. 442 del 1971

9615.21

Composta da:

Biagio Virgilio	Presidente -	Oggetto
Enrico Manzon	Consigliere -	R.G.N. 4891/2014
Maria Giulia Putaturo	Consigliere relatore -	Cron. 9615
Donati Viscido di Nocera		
Pierpaolo Gori	Consigliere-	cc 29/ottobre/2020
Gian Andrea Chiesi	Consigliere-	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 4891 del ruolo generale dell'anno 2014,
proposto

da

(omissis) rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce
al ricorso, dall'Avv.to (omissis) e dall'Avv.to (omissis)
(omissis), elettivamente domiciliato presso lo studio del
secondo difensore, in (omissis);

-ricorrente-

Contro

MA

3802
2020

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale
dell'Emilia- Romagna, n. 57/09/2013, depositata in data 9 luglio 2013,
non notificata;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 29
ottobre 2020 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di
Nocera.

Rilevato che

-con sentenza n. 57/09/2013, depositata in data 9 luglio 2013, non
notificata, la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna
accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del
Direttore *pro tempore*, nei confronti di (omissis), titolare della
ditta Buildmore, avverso la sentenza n. 4/03/10 della Commissione
tributaria provinciale di Forlì che aveva accolto il ricorso proposto dal
suddetto contribuente avverso l'avviso di accertamento n.
R7M01T200015/2009 con il quale l'Ufficio, ex art. 8, primo comma,
lett. c, d.P.R. n. 633 del 1972, aveva: 1) recuperato Iva (euro
95.820,00), avendo il contribuente effettuato acquisti senza
pagamento di imposta nel 2004 superiori (pari a euro 745.887,00) al
plafond disponibile (euro 266.787,00) corrispondente alle esportazioni
effettuate nel 2003, dopo avere dichiarato l'utilizzo del plafond solare
nel Mod. Iva 2005 e avere compilato nel quadro VC le voci riservate a
coloro che utilizzano tale plafond; 2) irrogato la sanzione ex art. 5,
comma 4, del d.lgs. n. 471/97 per dichiarazione infedele con una
imposta inferiore a quella dovuta;

-in punto di diritto, la CTR ha osservato che: 1) il contribuente aveva
espressamente scelto, in sede di dichiarazione Iva 2005, il metodo
"solare" per la determinazione del plafond nel 2004 (con il calcolo

dell'ammontare delle operazioni di riferimento e la verifica dello status di esportatore agevolato eseguiti una volta l'anno, alla chiusura dell'anno solare trascorso) e aveva effettuato acquisti senza applicazione dell'imposta nel 2004 oltre il plafond disponibile, per cui non ci si poteva appellare al comportamento concludente - come avevano fatto i primi giudici - consistente nell'applicazione del regime mensile anziché annuale, salvo poi riconoscere solo per il mese di luglio il superamento del limite consentito dall'applicazione del plafond mensile; 2) il contribuente non aveva neanche presentato la dichiarazione dei redditi integrativa entro l'anno successivo o nel primo grado di giudizio; 3) avendo operato una scelta espressa del metodo di determinazione del plafond per l'anno 2004, vana era la pretesa del contribuente di modificare in sede contenziosa la scelta a suo tempo effettuata, non trattandosi di un errore ma di un comportamento difforme da quanto scelto in sede di dichiarazione;

-avverso la sentenza della CTR, il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui ha resistito, con controricorso l'Agenzia delle entrate;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

-con il primo motivo, il contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 8 del d.P.R. n. 633/72, in relazione all'art. 1 del d.P.R. n. 442 del 1997, avendo la CTR ritenuto legittima la ripresa dell'Iva per avere il contribuente effettuato acquisti in esenzione imposta nel 2004, oltre il limite consentito del plafond disponibile, determinato con il metodo solare scelto nella dichiarazione Iva, e senza che potesse valere il comportamento concludente consistente nell'applicazione del regime mensile ancorché le opzioni relative al regime Iva possano essere manifestate ex art. 1, del d.P.R.

n. 442/97 anche mediante comportamenti concludenti, dovendo ricondursi, in caso positivo, a violazione formale l'indicazione contenuta nel modello di dichiarazione, qualora la contabilità obbligatoria sia adeguatamente uniformata al regime applicato;

-con il secondo motivo, il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998 avendo la CTR - nel ritenere legittimo il recupero della maggiore Iva, per avere il contribuente effettuato acquisti in esenzione imposta, nel 2004, oltre il limite del plafond disponibile calcolato in base al metodo solare scelto in sede di dichiarazione - escluso la possibilità da parte del contribuente di presentare una dichiarazione integrativa entro il termine quadriennale di accertamento ex art. 8, comma 2, del d.P.R. n. 322 del 1998 ovvero di rettificare la dichiarazione in sede giudiziale;

- il primo motivo - rilevante soltanto per la ripresa dell'Iva essendo pacificamente avvenuto, a titolo di definizione agevolata, il versamento da parte del contribuente di un importo pari a un quarto della sanzione irrogata ex art. 17 del d.lgs. n. 472/97 - è fondato;

-nella sentenza impugnata, la CTR ha affermato che nel caso di erronea indicazione nella dichiarazione dell'utilizzo del plafond solare in luogo di quello mensile applicato, non ci si poteva appellare al "comportamento concludente" consistente nella concreta applicazione del regime mensile;

- questa Corte ha chiarito che, ai sensi degli artt. 1 e 2 del regolamento di riordino della disciplina della materia, approvato con D.P.R. n. 442 del 1997, *l'opzione e la revoca di regimi di determinazione delle imposte dirette e dell'iva o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili, e la loro validità è subordinata unicamente alla loro concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività* (cfr. Cass. n. 9028 del 2011; Cass n. 11170/06, n. 2810/05, n. 10599/03, n.

4
M

9885/02), salva l'applicazione delle sanzioni previste per l'omessa o irregolare comunicazione; si è, al riguardo, precisato (Cass. n. 11170/06 e n. 10599/03) che non è più sostenibile, in diritto, la tesi (già avanzata da Cass., 19 settembre 1997, n. 9310; id., 27 marzo 1997, n. 2732 nonché Cass., 19 agosto 1995, n. 8960) per la quale "le opzioni che il contribuente è chiamato ad effettuare nella dichiarazione fiscale, in ordine al regime contabile o di determinazione di un'imposta, hanno natura di negozio unilaterale e, in quanto tali, sono assoggettate, ai sensi dell'art. 1324 cod. civ., alle norme sui contratti (con la conseguenza che l'errore commesso nel loro esercizio è rettificabile solo qualora sia essenziale e riconoscibile) ma debbono riaffermarsi - per la loro aderenza al riprodotto nuovo assetto normativo - i principi (Cass., trib., 8 luglio 2002, n. 9885; id., trib., 5 ottobre 2001, n. 12286; id., trib., 6 settembre 2001, n. 11455; id., trib., 21 maggio 2001, n. 6886; id., trib., 21 aprile 2001, n. 5931) secondo cui: 1) l'opzione e la revoca di regimi speciali di determinazione delle imposte dirette e dell'I.V.A. o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili; 2) la loro validità, in base al D.P.R. n. 442 del 1997, art. 1, è subordinata *unicamente* alla loro concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività; 3) tale sistema di "opzione e revoca", per la L. n. 342 del 2000, art. 4, si applica anche ai comportamenti tenuti dai contribuenti anteriormente alla sua entrata in vigore essendo indubitabile la natura effettivamente interpretativa della norma dettata dall'art. 4 detto in quanto la stessa non è suscettibile di interpretazione autonoma ma deve necessariamente integrarsi con la disposizione interpretata in un nesso di inscindibile complessità, sì che la disciplina da applicare concretamente al singolo caso va desunta cumulativamente dalla disposizione interpretativa e da quella interpretata;

-la sentenza impugnata non è in linea con i richiamati principi, avendo la CTR, in sostanza, escluso la valenza quale revoca del regime indicato

in dichiarazione (metodo solare per la determinazione del plafond IVA) del comportamento concludente consistente nell'applicazione del regime mensile senza verificare la concreta applicazione di tale ultimo regime sin dall'inizio dell'anno o dell'attività, essendo unicamente alla ricorrenza di tale condizione subordinata la validità della revoca;

-l'accoglimento del primo motivo, rende inutile la trattazione del secondo, con assorbimento di quest'ultimo;

-in conclusione, va accolto il primo motivo, assorbito il secondo, con cassazione della sentenza- quanto al recupero iva - e rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, per un riesame della vicenda alla luce dei principi sopra enunciati;

MA

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa l'impugnata sentenza e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, anche per il governo delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 29 ottobre 2020.

Il Presidente

B. V. C.

DEPOSITATO IN
CANCELLERIA
13 APR. 2021
IL CANCELLIERE
Dott. Caristo Luca Dionigi