



17791-21

Oggetto

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

IVA
ACCERTAMENTO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 11788/2014

Dott. ANGELINA MARIA PERRINO

- Presidente -

Cron. 17791

Dott. PAOLO CATALLOZZI

- Consigliere -

Rep.

Dott. GIANCARLO TRISCARI

- Consigliere -

Ud. 14/10/2020

Dott. SALVATORE SAIJA

- Rel. Consigliere -

CC

Dott. ADET TONI NOVIK

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 11788-2014 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

(omissis) SRL IN AMMINISTRAZIONE STAORDINARIA,

elettivamente domiciliata in (omissis)

(omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), che

la rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 130²⁷/2013 della COMM.TRIB.REG. *Italia Lombardia*

di *MILANO*, depositata il 28/10/2013;

AG. ENTRATE
CON PRESENTAZIONE A DEBITO

2020

3409

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 14/10/2020 dal Consigliere Dott.

SALVATORE SAIJA;

FATTI DI CAUSA

Con cartella di pagamento, l'Ufficio di Milano recuperò a tassazione il credito IVA di € 71.041,00 esposto da (omissis) s.r.l. in amministrazione straordinaria nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2006, benché in quella dell'anno precedente non fosse stato indicato alcun credito IVA. Proposto ricorso dalla società - che deduceva l'esistenza e la fruibilità del credito, in quanto la dichiarazione per l'anno 2005 era stata oggetto di integrazione ed emenda, in data 9.6.2010, ai fini IVA - la C.T.P. di Milano lo accolse con sentenza n. 54/26/12, annullando la cartella di pagamento; detta sentenza è stata confermata dalla C.T.R. della Lombardia con decisione del 28.10.2013. Nel rigettare il gravame dell'Ufficio, osservò in particolare il giudice d'appello che la società non era incorsa in alcuna decadenza, come invece da esso sostenuto, la fattispecie essendo regolata dal disposto dell'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322/1998, che prevede quale termine finale per la presentazione della dichiarazione integrativa quello del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di scadenza della presentazione della prima dichiarazione. L'Agenzia delle Entrate ricorre ora per cassazione, sulla base di un unico motivo, cui resiste la società con controricorso, illustrato da memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

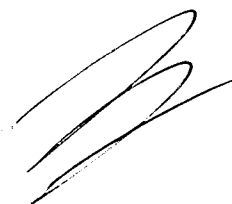
1.1 - Con l'unico motivo, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., l'Agenzia denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633/1972, in relazione all'art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322/1998. Ribadito che la società aveva integrato la dichiarazione IVA per l'anno 2005



solo in data 9.6.2010, così inserendo il credito IVA poi portato in compensazione, l'Agencia evidenzia che detta integrazione è da ritenersi tardiva, in quanto presentata in epoca successiva alla scadenza del termine fissato, a tal fine, dall'art. 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322/1998, che lo individua nel termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, trattandosi di dichiarazione "a favore" del contribuente e regolando invece il comma 8 della citata disposizione (erroneamente ritenuto applicabile dalla C.T.R.) le dichiarazioni integrative "a sfavore".

2.1 - Preliminarmente, va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dalla società.

Contrariamente a quanto eccepito, infatti, il ricorso dell'Agencia è del tutto conforme al disposto dell'art. 366, comma 1, n. 3, c.p.c., contenendo l'esposizione dei fatti (processuali e sostanziali) rilevanti, sì da rendere le doglianze in esso contenute pienamente intellegibili dalla Corte, senza necessità di integrare *aliunde* i relativi elementi (Cass. n. 16103/2016; Cass. n. 18623/2016). Né, del resto, può configurarsi una correlativa o alternativa violazione del disposto di cui al n. 6 del citato articolo, giacché il mezzo proposto dall'Agencia non è specificamente fondato sull'erronea o mancata valutazione di uno o più documenti; pertanto, non si rende necessario l'esame del contenuto degli atti richiamati nel ricorso, non potendo così neanche porsi, per detti documenti, un problema circa la tempestività della relativa produzione in giudizio e la loro attuale collocazione.



3.1 - Ciò posto, il ricorso non può trovare accoglimento, sebbene la motivazione della decisione impugnata meriti di essere corretta, ex art. 384, ult. comma, c.p.c.

Nella specie, la società - pur a fronte di comprensibili difficoltà di ordine pratico derivanti dall'apertura e dalla gestione della procedura concorsuale - ha provveduto ad integrare la dichiarazione IVA per l'anno 2005 (originariamente priva del credito in contestazione) solo in data 9.6.2010, e quindi - al lume del disposto dell'art. 2, comma 8-bis, d.P.R. n. 322/1998 - senz'altro tardivamente, trattandosi di dichiarazione "a favore" del contribuente.

Ora, mentre la C.T.P. s'era correttamente mossa su un piano "sostanzialistico" (v. *infra*), rilevando cioè che - a prescindere dalla tempestività o meno dell'integrazione - il contribuente può sempre opporsi in sede giurisdizionale alle infondate pretese del fisco qualora esse derivino da un errore nella dichiarazione dei redditi, stante la natura di dichiarazione di scienza, e non negoziale, della stessa, la C.T.R. ha invece preferito convergere verso un diverso assetto motivazionale: ha cioè rilevato che, nella specie, la dichiarazione integrativa in discorso era da considerarsi tempestiva, ai sensi dell'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322/1988, perché presentata entro il quadriennio successivo alla scadenza del termine originario.

In realtà, per restare nella prospettiva adottata dalla stessa C.T.R., la distinzione tra la natura - favorevole o sfavorevole al contribuente - della dichiarazione integrativa può assumere valenza decisiva, giacché quest'ultima



è regolata dal comma 8, mentre – al contrario di quanto affermato dalla C.T.R. – quella “a favore” (quale deve necessariamente ritenersi quella per cui è processo) è disciplinata dall’art. 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322/1998, a mente del quale (nel testo vigente *ratione temporis*) “Le dichiarazioni dei redditi, dell’imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l’indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d’imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all’articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d’imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo”.

Sul punto, peraltro, la giurisprudenza di questa Corte è concorde nell’affermare che “In tema di dichiarazione dei redditi, la dichiarazione sostitutiva (di quella annuale a suo tempo non presentata) ed integrativa (di quella presentata con esposizione di dati da correggere), soggiacendo alle disposizioni degli artt. 54, comma 1, e 57, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 ed ai relativi termini di rettifica, possono essere presentate non oltre i termini di cui all’art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, se dirette ad evitare un danno per la P.A., mentre se intese ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontrano il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d’imposta successivo” (Cass. n. 718/2019; sost. conf. Cass. n. 17506/2019).



Può dunque convenirsi con l'Agazia circa l'erroneità della statuizione della C.T.R., laddove essa ha ritenuto tempestiva una dichiarazione integrativa, appunto "a favore" del contribuente, presentata invece oltre il termine di legge, fissato dal comma 8-*bis* cit.

3.2 – Quanto precede, tuttavia, non consente l'accoglimento del ricorso, sufficiente essendo procedere alla correzione della motivazione ex art. 384, ult. comma, c.p.c.

Infatti, come peraltro già rilevato dalla C.T.P. (il cui percorso motivazionale era stato abbandonato dal giudice d'appello), trova nella specie applicazione il principio secondo cui, in sede giurisdizionale, in caso di errore dichiarativo, il contribuente può sempre far ricorso alla sostanza del rapporto, ed opporsi ad una pretesa fiscale comunque infondata. Ciò è quanto evincibile dall'insegnamento di Cass., Sez. Un., n. 13378/2016, così massimata: *"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 del d.P.R. n. 600 del 1973 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 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 quarantotto mesi dal versamento ed, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria*



dell'Amministrazione finanziaria" (conf. Cass. n. 11507/2018, Cass. n. 27583/2018 e Cass. n. 30796/2018).

Pertanto, benché l'Ufficio abbia iscritto a ruolo l'importo del credito IVA esposto nella dichiarazione e sia stata quindi emessa la relativa cartella di pagamento, a cagione della tardiva dichiarazione, ben può la società stessa far valere, in questa sede giurisdizionale, l'essenza del relativo rapporto tributario, a prescindere dalla tempestività o meno della dichiarazione integrativa.

Da ciò discende che, rispetto ad una pretesa fiscale mirante al pagamento di una determinata somma, la società ha pieno diritto di eccepire l'inesistenza del presupposto impositivo, perché derivante da una erronea mancata esposizione, nella dichiarazione originaria, di un credito IVA di cui mai è stata contestata la sussistenza ed il cui esercizio è da ritenere comunque tempestivo, perché avvenuto entro la c.d. cornice biennale prevista dall'art. 19, comma 1, d.P.R. n. 633/1972 (nel testo all'epoca vigente), il credito - afferente all'anno 2005, la cui relativa dichiarazione è stata oggetto di emenda - essendo stato esposto nella dichiarazione per l'anno 2006.

Ne deriva, ulteriormente, che il profilo concernente la tempestività o l'intempestività della dichiarazione integrativa perde il carattere di decisività, giacché la controricorrente ben può limitarsi ad eccepire, in sede contenziosa, l'errore dichiarativo, così paralizzando (ovviamente, nella sussistenza di detto errore e non essendo incorsa nella decadenza ex art. 19 cit.) la pretesa creditoria del fisco, e ciò coerentemente con il cennato insegnamento giurisprudenziale.



4.1 – In definitiva, il ricorso è rigettato, con correzione della motivazione ex art. 384, ult. comma, c.p.c. Le spese di lite, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

Non occorre infine dar atto della sussistenza/insussistenza dei presupposti processuali per il versamento - ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge n. 228 del 2012 - di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, da parte della ricorrente, detto obbligo non essendo configurabile per le Amministrazioni dello Stato (Cass. n. 1778/2016).

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso, con correzione della motivazione della sentenza impugnata. Condanna la ricorrente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 7.300,00 per compensi, oltre rimborso forfetario in misura del 15%, oltre IVA e CPA.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di cassazione, il giorno 14.10.2020.

Il Presidente
Angelina-Maria Perrino



Il Funzionario Giudiziario
Valeria NERI

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Roma, 22 GIU. 2021

Il Funzionario Giudiziario
Valeria NERI