



27660.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Oggetto: cart. pag.
Ires 2007

Federico Sorrentino	- Presidente -	Oggetto
Rosita D'Angiolella	- Consigliere -	R.G.N. 9932/2015
Pasqualina A. P. Condello	- Consigliere Rel. -	Cron. 27660
Luigi D'Orazio	- Consigliere -	CC - 5/07/2021
Paolo Fraulini	- Consigliere	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9932/15 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso la quale
è elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, n. 12

- *ricorrente* -

contro

FALLIMENTO (omissis) S.R.L.

- *intimato* -

e nei confronti di

(omissis) S.P.A., in persona del legale rappresentante

- *intimata* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria n.
591/1/14 depositata in data 8 ottobre 2014

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 5 luglio 2021 dal
Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

Rilevato che:

1. (omissis) s.p.a. notificò alla (omissis) s.r.l.

4420
2021

e

(successivamente fallita) cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 al fine di recuperare, in relazione all'anno 2007, l'importo di euro 206.580,00 a titolo di credito di imposta per la ricerca scientifica, utilizzato in compensazione sebbene non indicato nel quadro RU della dichiarazione fiscale.

La Commissione tributaria provinciale di Terni, dinanzi alla quale la società propose ricorso — deducendo che il recupero avrebbe dovuto essere effettuato con avviso di accertamento e che, dopo avere ricevuto la comunicazione d'irregolarità, aveva presentato nel 2011 dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, esponendo il credito d'imposta — lo accolse, rilevando che il disconoscimento del credito d'imposta avrebbe dovuto essere effettuato con l'emissione di avviso di accertamento.

2. Proposto appello dall'Ufficio finanziario, la Commissione tributaria regionale dell'Umbria, con la sentenza in questa sede impugnata, respinse il gravame. In particolare, osservò che la procedura *ex art. 36-bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 poteva essere utilizzata «per ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione» e che la sentenza citata dai giudici di primo grado stabiliva che la riduzione di un credito d'imposta, dichiarato dal contribuente e relativo all'annualità precedente a quella oggetto di controllo automatico, poteva essere effettuata solo con l'emissione di avviso di accertamento, ma non con sommaria iscrizione a ruolo a correzione di eccedenza per l'anno successivo. Rilevò, altresì, che la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione era esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevedeva il diritto al rimborso, ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa dell'Amministrazione finanziaria, sicché doveva ritenersi che la dichiarazione integrativa presentata nel 2011 avesse emendato *ex tunc* l'errore che aveva determinato il mancato riconoscimento del credito d'imposta.

3. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per la cassazione della

decisione d'appello, con tre motivi.

La Curatela del Fallimento e (omissis) s.p.a., ritualmente intimata, non hanno svolto attività difensiva.

Considerato che:

1. Con il primo motivo la difesa erariale deduce la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 54 e 56 del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché degli artt. 2909 cod. civ. e 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

Fa rilevare la ricorrente che la sentenza di primo grado aveva accolto la doglianza della contribuente afferente l'indebita utilizzazione della procedura automatizzata di recupero ex art. 36-bis, confermando tuttavia la correttezza sostanziale del recupero in contestazione. I giudici di primo grado avevano infatti affermato che: «nel merito, sanzioni comprese, non c'è dubbio sulle buone ragioni dell'Ufficio; né è dato di capire come mai la società ricorrente non si sia "accorta" che il bilancio del Mod. Unico differiva da quello reale di "appena" euro 206.500 e rotti (...)», in tal modo evidenziando l'infondatezza del ricorso in punto di mancata esposizione del credito d'imposta ex art. 5 della legge n. 449 del 1997 nella originaria dichiarazione fiscale relativa all'anno 2007. A fronte di tale statuizione, la ~~parte contribuente avrebbe dovuto formulare, ai sensi dell'art. 54 del d.lgs. n. 546 del 1992, appello incidentale, ma sia la Curatela del Fallimento che il legale rappresentante della società si erano limitati a «riproporre» la questione, concludendo, tuttavia, per la conferma della sentenza appellata. Di conseguenza, ad avviso della ricorrente, i giudici di appello, affermando che la dichiarazione integrativa presentata nel 2011 aveva emendato ex tunc l'errore che aveva comportato il mancato riconoscimento del credito d'imposta, avevano pronunciato *ultra petitem*, in quanto la questione non costituiva più oggetto del *thema decidendum* del giudizio di impugnazione, nonché in violazione del giudicato sostanziale formatosi sulla questione.~~

2. Con il secondo motivo la ricorrente censura la sentenza gravata per violazione e falsa applicazione dell'art. 5 della legge n. 449 del 1997, dell'art. 6 del decreto interministeriale 22 luglio 1998, n. 275, nonché dell'art. 2 del d.P.R. n. 322 del 1998, in relazione all'art. 360, primo

comma, n. 3, cod. proc. civ. Sottolinea che è incontestato che la società contribuente non aveva esposto nella dichiarazione fiscale relativa all'anno d'imposta 2007 il credito d'imposta per la ricerca scientifica di cui all'art. 5 della legge n. 449 del 1997 e che aveva effettuato tale esposizione, con dichiarazione fiscale integrativa presentata nel corso dell'anno 2011, solo quando aveva ricevuto comunicazione d'irregolarità da parte dell'Agenzia delle entrate.

La C.T.R., pertanto, secondo la ricorrente, ha errato sia per non avere riconosciuto la intervenuta decadenza conseguente alla mancata esposizione del credito nella originaria dichiarazione dei redditi per il 2007, sia per non avere rilevato che la dichiarazione integrativa era stata tardivamente presentata oltre il termine decadenziale previsto dall'art. 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, ossia entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo d'imposta successivo.

3. Con il terzo motivo la difesa erariale denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 5 della legge n. 449 del 1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., lamentando che i giudici di appello, dopo avere affermato che l'art. 36-bis consente agli uffici finanziari di «ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti...», hanno poi richiamato un arresto giurisprudenziale non pertinente per rigettare l'appello.

4. Il secondo ed il terzo motivo, che vanno scrutinati con priorità perché assorbenti, sono fondati.

4.1. Secondo l'orientamento maggioritario espresso dalla giurisprudenza di questa Corte, l'art. 6, comma 1, del d.m. n. 275 del 1998, recante «Regolamento di disciplina delle modalità di concessione degli incentivi per la ricerca scientifica, ai sensi dell'art. 5 della legge 27 dicembre 1997 n.449», prevede espressamente la comminatoria della sanzione di decadenza dall'incentivo fiscale in caso di mancata indicazione del credito di imposta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo nel corso del quale il beneficio è concesso.

La previsione di un termine stabilito a pena di decadenza, risultante dal

combinato disposto dalla norma di legge (art. 5, comma 7, della legge n. 449 del 1997) e della norma regolamentare di rinvio (art. 6 del d.m. citato) è evidentemente ispirata alla *ratio* di definire, entro un tempo determinato, l'onere finanziario derivante dal riconoscimento dei crediti di imposta, altrimenti suscettibile di rimanere sospeso a tempo indefinito. Il ricorso allo specifico istituto della decadenza implica la perentorietà del termine presidiato da tale sanzione, con conseguente estinzione del diritto sulla base del dato oggettivo del mancato esercizio del diritto stesso entro il lasso temporale stabilito, indipendentemente da ogni considerazione circa le situazioni soggettive del soggetto incorso nella decadenza, come si desume dalla regola secondo cui la decadenza può essere impedita soltanto dal compimento dell'atto previsto dalla legge (art. 2966 cod. civ.) (in senso conforme, Cass., sez. 5, 14/11/2012, n. 19868; Cass., sez. 5, 24/10/2014, n. 22673; Cass., sez. 5, 29/12/2016, n. 27302).

Sul punto, si è precisato che «la decadenza è connaturata alla struttura dell'istituto, in quanto è coerente con la scelta di accordare il beneficio in relazione all'esercizio fiscale nel corso del quale si sia proceduto all'acquisto dei beni strumentali idonei a rispondere all'obiettivo della riqualificazione della rete distributiva. La mancata indicazione del credito, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso, impedisce il riconoscimento in diminuzione dell'imposta altrimenti dovuta; laddove l'allegazione alla dichiarazione della comunicazione ministeriale di concessione del credito d'imposta è strumentale all'espletamento delle verifiche da parte dell'amministrazione finanziaria» (Cass., sez. 5, 30/11/2018, n. 31052).

4.2. A tale conclusione conduce anche la sentenza delle Sezioni Unite n. 13378 del 30 giugno 2016. E' ben vero che con tale pronuncia si è affermato il principio secondo cui, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione, il contribuente può sempre opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria e può presentare la dichiarazione integrativa, ai sensi dell'art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998, entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del

credito eventualmente risultante. Tuttavia, le stesse Sezioni unite, con la pronuncia indicata, hanno preso atto del fatto che «il principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire di decadenze, come nell'ipotesi prevista nel decreto ministeriale del 22 luglio 1998, n. 275, il quale, all'articolo 6, stabilisce che il credito di imposta è indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale il beneficio è concesso» (punto 23 della motivazione; conforme, Cass., sez. 5, 13/09/2017, n. 21242; Cass., sez. 5, 15/12/2017, n. 30172; Cass., sez. 5, 9/05/2018, n. 11070).

4.3. Questo Collegio non disconosce che, secondo altro orientamento difforme, espresso da Cass., sez. 5, n. 26550 del 21 dicembre 2016, in tema di incentivi fiscali per la ricerca scientifica, l'omessa indicazione del credito di imposta in dichiarazione costituisce una mera «decadenza formale», che non preclude al contribuente la possibilità di opporre in sede contenziosa la effettiva esistenza del diritto di credito ancorché decaduto; orientamento che si fonda sul richiamo alla citata pronuncia delle Sezioni Unite n. 13378 del 2016, la quale, come già evidenziato, ha precisato che la regola della generale emendabilità della dichiarazione fiscale in sede giurisdizionale incontra il limite della sopravvenienza di cause di decadenza, previste da specifiche disposizioni normative, aventi l'effetto di rendere irretrattabile la dichiarazione.

Va, tuttavia, rilevato che tale orientamento non può essere condiviso, in quanto il credito in questione non deriva dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo, ma da un beneficio appositamente accordato a fronte di precise scelte politiche, finalizzate a incentivare un determinato settore: la mancata indicazione del credito nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel corso del quale esso è concesso, dunque, non determina una decadenza formale. Una tale qualificazione, riferita alla decadenza, può riguardare le dichiarazioni di scienza, sicché non può essere riferita a quella in esame.

4.4. Peraltro, la natura meramente formale della violazione potrebbe astrattamente incidere sulla applicazione delle sanzioni, ai sensi dell'art. 10,

comma 3, della legge 212 del 2000, ma sarebbe comunque irrilevante ai fini della sussistenza del debito di imposta conseguente alla intervenuta decadenza dal beneficio fiscale. Ai sensi dell'art. 5-*bis* d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 sono violazioni formali quelle che non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo e non incidono sulla base imponibile. L'omessa indicazione nel quadro RU del credito di imposta per incentivo alla ricerca scientifica, pur non incidendo sulla base imponibile (ai sensi dell'art. 6, comma 2, del d.m. n. 275 del 1998), non è riducibile ad una violazione meramente formale poiché costituisce un ostacolo all'esercizio dell'attività di controllo da parte dell'Ufficio (Cass., sez. 5, n. 11070 del 2018, cit.).

4.5. Né a diversa conclusione può condurre l'introduzione del d.l. n. 244 del 2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 19 del 2017, che ha modificato l'art. 2, commi 8 e 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998. La nuova normativa, in particolare, ha unificato il termine per le dichiarazioni integrative, dunque, sia quelle a favore, sia quelle a sfavore del contribuente, e previsto l'applicazione del termine generale di accertamento di cui all'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973, ovvero nel quarto anno successivo alla dichiarazione. In quanto innovativa, essa opera solo per il futuro.

La sentenza impugnata non incorre, dunque, nelle violazioni denunciate con il secondo motivo di ricorso.

5. Quanto, poi, alla censura svolta con il terzo motivo, ai sensi del d.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-*bis*, l'Amministrazione finanziaria provvede tra l'altro, avvalendosi di procedure automatizzate, a: «e) ridurre i crediti di imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione».

5.1. La norma prevede espressamente il ricorso al controllo automatizzato anche in sede di disconoscimento dei crediti del contribuente, a condizione che i presupposti di tale disconoscimento non derivino da un'attività di natura accertativa o rettificativa, ma emergano «sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione».

5.2. Questa Corte ha affermato (Cass., sez. 6-5, 20/02/2017, n. 4360) che «in tema di controlli delle dichiarazioni tributarie, l'attività dell'Ufficio accertatore, correlata alla contestazione di detrazioni e crediti indicati dal

contribuente, qualora nasca da una verifica di dati indicati da quest'ultimo e dalle incongruenze dagli stessi risultanti, non implica valutazioni, sicché è legittima l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi del d.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-*bis*, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-*bis*, non essendo necessario un previo avviso di recupero» (cfr. Cass., sez. 6-5, 20/02/2017, n. 4360; Cass., sez. 5, 16/11/2018, n. 29582).

5.3 Nel caso di specie, è pacifico che il disconoscimento sia appunto stato operato non per contestazione di merito o per difformi valutazioni giuridiche, ma sul mero riscontro formale di una carenza della dichiarazione reddituale, il cui quadro RU non faceva menzione dei crediti utilizzati in compensazione, sicché, anche sotto tale profilo, la decisione impugnata si discosta dai principi sopra richiamati.

6. L'accoglimento del secondo e del terzo motivo consente di dichiarare assorbito il primo motivo di ricorso.

Conclusivamente, in accoglimento del secondo e del terzo motivo di ricorso, assorbito il primo, va cassata la sentenza impugnata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 cod. proc. civ., con il rigetto dell'originario ricorso della contribuente.

Le spese relative ai gradi del giudizio di merito vanno integralmente compensate tra le parti, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono il criterio della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

accoglie il secondo ed il terzo motivo; dichiara assorbito il primo motivo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente.

Compensa interamente le spese dei gradi del giudizio di merito.

Condanna la Curatela del Fallimento (omissis) s.r.l. al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 6.500,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 5 luglio 2021

IL PRESIDENTE

Federico Sorrentino

