



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Lucio Luciotti - Presidente -

Filippo D'Aquino - Consigliere -

Roberto Succio - Consigliere -

Maria Giulia Putaturo - Consigliere relatore -

Donati Viscido di Nocera

Andrea Antonio Salemme - Consigliere

Oggetto: Tributi

Cartella di pagamento-
Credito Iva- dichiarazione integrativa
a favore del contribuente- non
retroattività d.l. n. 193/2016

R.G.N. 16541/2020

Cron.

cc 23/febbraio/2023

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero n. 16541 del ruolo generale dell'anno 2020 proposto

Da

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;

-ricorrente-

Contro



(omissis) **ocietà cooperativa**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, giusta procura speciale in calce al controricorso, dall'Avv.to I (omissis) (omissis) e dall'avv.to (omissis) elettivamente domiciliata presso gli indirizzi di posta elettronica (PEC) (omissis) e (omissis) ;

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Molise n. 41/02/20 depositata in data 9 gennaio 2020, non notificata;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23 febbraio 2023 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

Rilevato che

-l'Agenzia delle entrate notificava alla (omissis) società cooperativa la cartella di pagamento n. (omissis) con la quale, a seguito di controllo formale della dichiarazione per l'anno di imposta 2011, veniva negato un credito Iva non correttamente esposto in sede di dichiarazione dei redditi;

-avverso la suddetta cartella esattoriale la società aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Campobasso, deducendo che: 1) la causa della iscrizione a ruolo doveva essere rinvenuta nell'erronea esposizione del credito Iva nella dichiarazione per l'anno 2011, presentata il 29.2.2012, come riferito ad annualità precedenti anziché ad atto di cessione di credito incluso in una cessione di ramo di azienda da parte della "Società cooperativa a responsabilità limitata Regione Campania (omissis) n. 190"; 2) accertasi dell'errore,



aveva rettificato la precedente dichiarazione Iva presentando nel 2015, dichiarazione integrativa dalla quale poteva evincersi chiaramente la derivazione del credito Iva; 3) aveva presentato istanza di annullamento in autotutela essendo stata l'iscrizione a ruolo generata da un errore di compilazione e non essendo stata contestata l'esistenza del credito dall'Ufficio;

- la CTP di Campobasso, con sentenza n. 131/1/2016, aveva accolto il ricorso;

-avverso la sentenza di primo grado, aveva proposto appello l'Ufficio dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Molise, deducendo: 1) la violazione dell'art. 30 del d.P.R. n. 633/72 attesa la non spettanza del credito Iva per non essere trasferibile, essendo stato esposto in compensazione per più anni dalla società cedente; 2) la violazione dell'art. 2, comma 8bis del d.P.R. n. 388/98 essendo stata la dichiarazione integrativa presentata solo nel 2015, successivamente alla comunicazione di irregolarità, oltre il termine di legge (per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo);

-la CTR del Molise, con sentenza n. 41/02/20 depositata in data 9 gennaio 2020, aveva rigettato l'appello dell'Ufficio ritenendo la tempestività della dichiarazione integrativa presentata nel 2015 dalla contribuente atteso che, in forza del D.L. n. 193 del 2016, era stato superato il dualismo tra la dichiarazione integrativa "a favore" e quella a "sfavore" del contribuente, con applicazione anche per la prima dei termini stabiliti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600/73 (ordinariamente entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione del modello dichiarativo);

- avverso la suddetta sentenza, l'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, propone ricorso, affidato a tre motivi;



- la società contribuente resiste con controricorso;

Considerato che

-con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 38 del d.P.R. n. 633/72, 2, commi 8 e 8bis del d.P.R. n. 322/98 nonché 5 del d.l. n. 193/2016 in combinato con l'art. 12 delle preleggi per avere la CTR ritenuto - a fronte della dichiarazione presentata nel 2012, per l'anno di imposta 2011 - tempestiva la dichiarazione integrativa presentata dalla società nel 2015, peraltro dopo la comunicazione dell'avviso di irregolarità, applicando retroattivamente, in violazione del principio generale di irretroattività delle leggi in materia fiscale, il termine di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600/73 esteso in forza del D.l. n. 193/2016 (in vigore dal 24.10.2016) alle dichiarazioni integrative in favore del contribuente, ancorché il legislatore non avesse fissato nella nuova normativa alcuna disposizione transitoria per le situazioni pendenti per le quali non fosse ancora spirato il termine quinquennale per la presentazione della dichiarazione integrativa;

-va preliminarmente disattesa l'eccezione d'inammissibilità che la controricorrente prospetta con riferimento al motivo di ricorso in esame in base alla considerazione che l'Agenzia tenderebbe ad ottenere la rivalutazione del merito; in realtà, la ricorrente non ha contestato la ricostruzione in fatto operata in sentenza, ma la violazione del principio di irretroattività delle disposizioni tributarie con riguardo alla modifica del termine di presentazione della dichiarazione integrativa "a favore" del contribuente in forza del D.L. n. 93/2016;

-il motivo è fondato;

- non è in questa sede in discussione il principio secondo cui la dichiarazione del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto come



anche di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, è - in linea di principio - emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, atteso che la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio (Cass., Sez. V, 30 luglio 2018, n. 20119; Cass., Sez. V, 26 febbraio 2004, n. 3904; Cass., Sez. V, 12 giugno 2002, n. 8362; Cass., Sez. I, 17 febbraio 1992, n. 1901);

-ciò che, invece, è controverso in giudizio sono i termini entro cui la dichiarazione può essere emendata;

-la questione è stata affrontata da questa Corte a Sezioni Unite, che, con la sentenza 30 giugno 2016, n. 13378, ha affermato seguenti principi di diritto: *«la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, 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 la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2 comma 8 bis d.p.r. n. 322 del 1998, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante. La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973. Il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38 del d.p.r. 602 del 1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2 comma 8bis d.p.r. n. 322 del 1998. Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di*



cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2 d.p.r. n. 322 del 1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38 dpr n. 602 del 1973, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.» (nello stesso senso, Cass., Sez. V, 11 maggio 2018, n. 11507; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27583; Cass., Sez. V, 28 novembre 2018, n. 30796; Cass., n. 22197/2019); pertanto, secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass., Sez. U., 30 giugno 2016, n. 13378, ma già Cass, Sez. U., 25 ottobre 2002, n. 15063), deve essere riconosciuta la «possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria, ma di carattere meramente formale, sarebbe esercitabile anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa dell'Amministrazione finanziaria, ed anche oltre il termine previsto per l'integrazione della dichiarazione, poiché questa scadenza opera, atteso il tenore letterale della disposizione, solo per il caso in cui si voglia mutare la base imponibile, ma non anche quando venga in rilievo un errore meramente formale»;

-vero è che il comma 8 dell'art. 2 d.P.R. n. 322/1998 è stato novellato dall'art. 5 d.l. n. 193/2016, conv. dalla L. 225/2016, ed attualmente dispone che «le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare ...(omissis) non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600»;



lo stesso d.l. ha poi espressamente disciplinato i termini di rettifica della dichiarazione IVA, aggiungendo all'art. 8 d.P.R. n. 322/1998 il nuovo comma 6- *bis*, il quale, per quanto interessa, recita « *...(omissis) le dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione da presentare...(omissis) non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni*»;

-la novella di cui al d. l. 193/2016 (*rectius*, dalla legge di conversione n. 225/2016), dispone anche che "Restata ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito" (artt. 2, comma 8-*bis* e 6, comma 6-*quinquies* d.P.R. n. 322/1998); la suddetta disposizione - come precisato da questa Corte, sez. 5, nella ordinanza n. 35577 del 2022 - si è limitata a codificare un principio giurisprudenziale preesistente;

- quanto ai termini di presentazione della dichiarazione integrativa, la novella legislativa, la quale non discrimina più, ai fini della rettifica, tra dichiarazione "a favore" e dichiarazione "a sfavore" del contribuente, prevedendo in entrambi i casi che la dichiarazione integrativa possa essere presentata entro il termine di decadenza dell'Amministrazione dal proprio potere di accertamento, non ha però natura interpretativa e, pertanto, non può applicarsi retroattivamente al caso di specie, posto che: l'art. 5 d.l. n. 193/2016, conv. dalla I. 225/2016 (a



differenza di altre disposizioni dello stesso d.l. n. 193/1996, come l'art. 7-*quinquies*) non reca nella rubrica la menzione di norma di interpretazione autentica dell'art. 2, comma 8, d. Lgs. n. 322/1998 (Cass. sez. 5, n. 17506 del 2019);

-non è dato desumere dalle norme di cui all'art. 5 d.l. n. 193/2016 e di cui all'art. 8, comma 2, d.P.R. n. 322/1998 un precetto normativo unitario, tale da far ritenere che le due disposizioni si saldino fra loro dando luogo a un nuovo precetto normativo (Corte cost., sentenza 3 dicembre 1993, n. 424), posto che la disposizione novellata riformula integralmente quella precedente;

-appare assente dalla disposizione del menzionato art. 5 un contenuto normativo diretto a chiarire il senso della norma preesistente, ovvero volto a escludere o a enucleare uno dei sensi fra quelli ragionevolmente ascrivibili alla norma interpretata (Corte cost., sentenza 28 marzo 2008, n. 74), non intervenendo la suddetta disposizione a chiarire una determinata espressione linguistica dell'art. 2, comma 8, bensì riformulandone i presupposti di applicazione;

-la suddetta disposizione non risolve un contrasto interpretativo in atto, in quanto già risolto con la menzionata pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte n. 13378/2016;

-la disposizione di cui al comma 2 dell'art. 8 *cit.* non può neppure essere considerata quale sanzione impropria al fine della invocazione dell'applicazione del principio del *favor rei* di cui art. 3 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, essendo mera espressione del principio secondo cui la generale emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire di decadenze (Cass., Sez. V, 30 novembre 2018, n. 31052); le sanzioni improprie - ove aventi carattere procedimentale -



attengono al caso in cui al contribuente che abbia violato determinati obblighi vengono preclusi determinati mezzi di tutela, ovvero venga inasprito il potere di accertamento dell'amministrazione; diversamente, attraverso la fissazione di un termine di emendabilità delle dichiarazioni fiscali per il sopravvenire di decadenza (Cass., Sez. U., n. 13378/2016, cit.) non si procede ad aggravare la situazione del contribuente quale conseguenza riflessa di una sua condotta inosservante di un obbligo di legge;

-da ultimo, va rilevato che la decadenza in materia di IVA è ritenuta imprescindibile dalla stessa giurisprudenza comunitaria, secondo cui la possibilità di esercitare il diritto a detrazione senza limiti di tempo contrasterebbe col principio di certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, tenuto conto dei diritti e degli obblighi di quest'ultimo nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (Corte di Giustizia, punto 26 aprile 2018, Zabrus Siret, C-81/17, punto 38; Corte di Giustizia, 12 luglio 2012, EMS Bulgaria Transport, C284/11, punti 48 e 49; Corte di Giustizia, 21 giugno 2012, Elsacom, C 294/11, punto 29);

-nella sentenza impugnata la CTR non si è attenuta ai suddetti principi nel ritenere, rispetto alla dichiarazione Iva 2012, per l'anno di imposta 2011, tempestiva la dichiarazione integrativa "a favore" della contribuente presentata nel 2015, in considerazione della applicabilità retroattiva della novella del d.l. n. 193/2016;

-con il secondo motivo si denuncia- nell'ipotesi in cui si ritenesse tempestiva la dichiarazione integrativa- in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. per avere la CTR omesso di pronunciare sul motivo di gravame dell'Ufficio relativo alla assunta non spettanza del credito Iva per violazione dell'art. 30 del d.P.R. n. 633/72, trattandosi di credito



esposto in dichiarazione dalla società cedente e dunque non trasferibile ad alcuno;

-con il terzo motivo si denuncia in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 30 e 54bis del d.P.R. n. 633/72 stante la non spettanza del credito Iva per non essere trasferibile ad alcuno, essendo stato esposto in dichiarazione dalla società cedente e non risultando neppure la notifica della cessione del credito all'Amministrazione ai fini della sua opponibilità;

-l'accoglimento del primo motivo rende inutile la trattazione dei motivi secondo e terzo con assorbimento dei medesimi;

-in conclusione, va accolto il primo motivo, assorbiti i restanti, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise, in diversa composizione affinché rivaluti la vicenda in applicazione dei principi sopra richiamati, anche al fine di verificare se la dichiarazione fosse affetta da errore di carattere meramente formale e, quindi, fosse in ogni caso ritrattabile oltre il termine di cui agli artt. 2, 8 d.P.R. n. 322/1998.

P.Q. M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise, in diversa composizione.

Così deciso in Roma il 23 febbraio 2023

Il Presidente

Lucio Luciotti

