



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI **LOMBARDIA**

SEZIONE **1**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	CHINDEMI	DOMENICO	Presidente
☐	LABRUNA	SALVATORE	Relatore
☐	MISSAGLIA	ENRICO	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA



- sull'appello n. 1607/2017
depositato il 21/03/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 6275/2016 Sez:8 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di MILANO

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

contro:

AG.ENTRATE - RISCOSSIONE - MILANO

proposto dall'appellante:

difeso da:

RAG. TASSONE SALVATORE

VIA VITTOR PISANI N. 10 20100 MILANO MI

Atti impugnati:

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820140078358236000 IVA-ALTRO 2010

SEZIONE

N° **1**

REG.GENERALE

N° **1607/2017**

UDIENZA DEL

22/01/2018 ore 09:30

N°

407/2018

PRONUNCIATA IL:

22 gennaio 2018

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

30 gennaio 2018

Il Segretario

Agostino Palumbo

h

R.G.A. 1607/2017C.T.P. MI 6275/8/2016

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Concisa esposizione ex art. 36, c.2, n°2, d.lgs.546/92

Si dà atto della trattazione in pubblica udienza; il Giudice relatore espone al Collegio i fatti e le questioni controverse, come riportati nei contrapposti atti defensionali; successivamente il Presidente ammette le parti costituite presenti alla discussione.

Oggetto del processo è la cartella esattoriale indicata in frontespizio, emessa ex art. 36-bis, d.p.r. 600/1973, su iscrizione a ruolo della Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale 1^a di Milano a carico di _____ per il recupero del minor credito Iva pari a € 75.838/00 (maturato nell'anno d'imposta 2009 per complessivi € 194.225/00 ma erroneamente esposto nel quadro VE del Modello Unico 2010, presentato il 28 settembre 2010, per soli € 122.070/00) indebitamente utilizzato in compensazione nel corso dell'anno 2010. L'errore consisteva nell'aver indicato nel modello unico 2010 inesistenti "operazioni attive esenti" (come dimostrato in data 7 novembre 2013 esibendo all'ufficio la contabilità e le liquidazioni periodiche Iva dell'anno d'imposta 2009 e presentando a rettifica la dichiarazione integrativa con la liquidazione ricalcolata) che hanno fatto scattare un inesistente indice di indebitabilità (pro-rata ex art. 19-bis, d.p.r. 633/1972) dell'Iva detraibile assolta sugli acquisti pari al 63%. In data 19 novembre 2013 il contribuente presentava istanza di autotutela, evidenziando che -come da dichiarazione integrativa- il minor credito Iva da recuperare non fosse pari a € 75.838/00 ma bensì pari a soli € 3.653/00. In data 16 ottobre 2014, dopo aver ricevuto la cartella esattoriale in frontespizio, l'odierno ricorrente presentava un'ulteriore istanza di autotutela per l'annullamento dell'atto impositivo che non veniva accolta. Tali argomentazioni sono state poste a fondamento del conseguente ricorso del contribuente, che invocava la giurisprudenza sulla emendabilità delle dichiarazioni fiscali, e delle relative controdeduzioni dell'ufficio che, invece, insisteva sulla irretrattabilità della dichiarazione a mezzo di dichiarazione integrativa presentata oltre il termine prescritto dall'art. 2, c. 8-bis, d.p.r. 322/1998, in questo caso spirato il 30 settembre 2011.



L'impugnata sentenza di prime cure rilevava che la dichiarazione integrativa, ex art. 2, c. 8-bis, d.p.r. 322/1998 –come da normativa vigente al momento dell'emissione della sentenza- non potesse essere validamente presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, in questo caso ampiamente superato (dichiarazione integrativa presentata in data 7 novembre 2013 anziché entro il 30 settembre 2011); *“legittimo è quindi il comportamento dell'ufficio operato in sede di liquidazione automatizzata del modello unico 2011 ed il parziale disconoscimento dell'eccedenza Iva riportata dall'anno precedente, rettificata da € 194.225/00 ad € 122.070/00”*. Respingeva pertanto il ricorso e liquidava spese di lite per € 1.000/00 a favore dell'ufficio resistente.

Contro questa sentenza:

ha presentato tempestivo appello, riproponendo le medesime questioni ed eccezioni già avanzate in primo grado, evidenziando che *“la motivazione della sentenza appellata è unicamente basata sulla presunta tardività della dichiarazione integrativa e che inoltre lo stesso ufficio (agenzia delle entrate ufficio di Milano 5) ha sostenuto la medesima tesi, mentre non è mai stato in alcun modo contestata nel merito la legittimità dell'errore del contribuente, che lo stesso ha inteso sanare con la presentazione della dichiarazione integrativa indicata”*. Dopo aver illustrato la giurisprudenza di legittimità favorevole a tale tesi (cass. 18.399/2015, 3754/2014, 5852/2012, 2226/2011 etc.) cita la sentenza Ctr Lombardia n° 1174/13/2016, secondo la quale: *“è sempre consentito al contribuente emendare qualsiasi errore, di fatto e di diritto, contenuto in una dichiarazione presentata all'amministrazione. Infatti la dichiarazione non costituisce atto negoziale e dispositivo, bensì esternazione di scienza e di giudizio e rappresenta un momento dell'iter procedimentale inteso all'accertamento dell'obbligazione tributaria, come tale è sempre modificabile; il termine di decadenza del procedimento amministrativo non incide sul processo tributario e dunque non conta la data di presentazione della dichiarazione integrativa ... Questo in quanto le scadenze della fase amministrativa non sono applicabili al contenzioso tributario instaurato dal contribuente per evitare l'assoggettamento ad oneri più gravosi di quelli che devono restare a suo carico”*. Conclude invocando l'applicazione del sopravvenuto *“d.l. 22 ottobre 2016, n.193 (legge di stabilità) a modifica dell'art. 2, c. 8 e 8-bis, d.p.r. 322/1998”* secondo il quale *“la dichiarazione del contribuente risulta ritrattabile sia a favore che a sfavore del contribuente entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento”*... *“In caso contrario è di tutta evidenza che il maggior gravame a carico del contribuente configurerebbe una palese*



violazione del principio di capacità contributiva sancito dall'articolo 53 della carta costituzionale", e chiedendo a questo Collegio "di riconoscere la validità della dichiarazione integrativa resa dal contribuente e per l'effetto dichiarare l'illegittimità e conseguentemente disporre l'annullamento totale dell'atto impugnato"; con revoca della "condanna alle spese di lite stabilita del procedimento di 1° grado e disporre la compensazione delle spese di giudizio in considerazione della legittimità sostanziale dell'istanza del contribuente e della preesistente incertezza normativa/interpretativa della nelle specie in esame".

Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale 1^ di Milano si è costituita in giudizio replicando e contestando tutto quanto *ex adverso* dedotto ed eccepito. In particolare, sostiene l'irretroattività dell'art. 2, c. 8 e 8-bis, d.p.r. 322/1998, come novellato dal sopravvenuto d.l. 22 ottobre 2016, n.193 (legge di stabilità), inapplicabile nell'attuale formulazione in base al principio del *tempus regit actum*. Invoca in tal senso la precedente giurisprudenza di Corte di Cassazione civile, Sezioni Unite, sentenza 30 giugno 2016, n. 13378, e delle successive cass. ord. 1624/2017, 1970/2017 e 4334/2017 nonché sent. 16.185/2016, come anche delle corti di merito (Ctr Liguria 17/1/2017, depositata in data 11 gennaio 2017). Conclude chiedendo il rigetto dell'appello e la condanna del ricorrente alle spese del giudizio.

Dopo aver sentite le parti costituite presenti ammesse alla discussione, che hanno precisato in udienza le proprie rispettive conclusioni, riportandosi alle istanze e deduzioni già svolte in atti, visti gli atti di causa ed esaminati i documenti prodotti, ritenuti sufficienti gli elementi istruttori acquisiti, il Collegio si ritira in camera di consiglio e pone la causa in decisione ai sensi dell'art. 35 d.lgs. n° 546/1992, deliberando come in dispositivo. L

MOTIVAZIONE

Succinta esposizione delle ragioni di fatto e dei motivi di diritto della decisione ex art. 36, c.2, n°4, d.lgs.546/92

L'appello è fondato e la sentenza impugnata va conseguentemente riformata per le ragioni che seguono. Il sopravvenuto art. 5, d.l. 193/2016, ha dilatato i tempi di presentazione delle dichiarazioni integrative relative alle Imposte sui redditi, all'Irap e ai sostituti d'imposta (art. 2, co. 8 e 8-bis, d.P.R. 322/98), nonché all'Iva (inserendo i nuovi cc. 6-bis e 6 ter all'art. 8 del d.P.R. 322/98) riconoscendo che ogni dichiarazione integrativa (*in bonam o in malam partem* per il dichiarante) possa essere valida-



mente presentata entro i termini vigenti per l'accertamento dei periodi d'imposta interessati (fino al 2015 entro il 31 dicembre del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da correggere, dal 2016 in avanti entro il 31 dicembre del 5° anno successivo, ossia entro i nuovi termini per l'accertamento). Tale riforma ha una evidente valenza sistematica, atteso che riconosce normativamente l'omologazione dei tempi di esercizio del potere autocorrettivo del contribuente con quelli del potere impositivo del fisco, valorizzando la teoria dichiarativa del binomio dichiarazione/accertamento che vede sorgere l'obbligazione tributaria direttamente dal presupposto d'imposta (*ergo*: giudizio di impugnazione-merito), come da consolidata giurisprudenza di legittimità. In particolare, la denuncia fiscale è lo strumento documentale di una dichiarazione di scienza (e quindi sempre emendabile da errori/omissioni ricognitivi) e di eventuali manifestazioni di volontà (ritrattabili secondo le previsioni normative di riferimento). Infatti, secondo Cass. 2226/2011, *"Le Sezioni Unite di questa Corte hanno ripetutamente affermato che <<la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, alla luce del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo applicabile "ratione temporis", é —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, in quanto: la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e costituisce un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria; l'art. 9. commi settimo e ottavo, del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo vigente, applicabili ratione temporis, non pone alcun limite temporale all'emendabilità e alla ritrattabilità della dichiarazione dei redditi risultanti da errori commessi dal contribuente; un sistema legislativo ch  intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva — art. 53 Cost, comma 1 — e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa—art. 97 Cost., comma 1" (così SSUU n. 15063 del 2002 e vedi anche successivamente SSUU n. 17394 del 2002). È ancora da precisare che dal principio sopra esposto la giurisprudenza di questo giudice di legittimità ha tratto come logico corollario che la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori di fatto o di diritto commessi nella sua redazione, ed incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ai sensi*



del D.P.R. 29 settembre 1973. n. 602, art. 38, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (v. Cass. n. 22021 del 2006, peraltro in precedenza v. anche, in parte, n. 10055 del 2000)". (Vds. conformi anche Cass. sent. nn. 8153/2003, 12791/2004, 4238/2003, 26839/2007 e 29738/2008). Esclusa, quindi, ogni valenza "confessoria" alla dichiarazione, con più recente sentenza: Cass. sent. 7294/2012, la Suprema Corte precisa che la ritrattabilità è limitata ad errori riconducibili ad una non corretta esternazione di scienza e di giudizio, lasciando esclusi quelli riferibili ad una manifestazione di volontà negoziale (quale l'esercizio di una facoltà di opzione). Successivamente, secondo Cass. sent. 6392/2014, "le dichiarazioni fiscali, in particolare quella dei redditi, non hanno natura di dichiarazioni di volontà, ma di scienza, e pertanto, salvo casi particolari (ad esempio, le dichiarazioni integrative presentate ai fini del condono), esse possono essere liberamente modificate dal contribuente, anche attraverso la difesa nel processo, ed anche nei giudizi di rimborso", e secondo Cass. sent. 22490/2015: "al contribuente è consentito di emendare la propria dichiarazione, ove affetta da errore di fatto o di diritto, anche se non direttamente da essa rilevabile, quando dalla stessa possa derivare il suo assoggettamento ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, con il limite temporale derivante dall'esaurimento, provocato dal trascorrere del tempo o dal sopravvenire di decadenze, del relativo rapporto tributario, ovvero, in assenza di tali evenienze, anche dopo l'emissione di un provvedimento impositivo, nell'ambito del processo tributario". Per Cass. sent. nn. 5852/2012, 19661/2013, 26187/14, 18765/2014, 18399/2015, 5947/2015, 6665/2015 e 434/2015, l'emendabilità della dichiarazione è praticabile anche nella fase processuale per difendersi da una pretesa tributaria fondata sull'errore/omissione ricognitivo.

Tutto quanto sopra premesso, osserva il Collegio come non possa revocarsi in dubbio che oggetto del giudizio è l'accertamento (manifesto di pretesa impositiva), impugnato come veicolo di accesso alla verifica del presupposto d'imposta, unica fonte dell'obbligazione tributaria; la mancanza del presupposto, infatti, fa venir meno l'obbligazione. Come da citata giurisprudenza di legittimità *"un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva —art. 53 Cost, comma 1— e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa —art. 97 Cost., comma 1"* (così SSUU n. 15063 del 2002 e vedi anche successivamente SSUU n. 17394 del 2002). Inoltre, siffatta interpretazione



confliggerebbe con il disposto dell'art. 10, l.212/2000 "Statuto dei diritti del contribuente" che sancisce il principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco. La nuova disciplina pone rimedio a tale situazione con una interpretazione costituzionalmente orientata che regoli ogni rapporto del genere non ancora esaurito, come quello per cui è qui causa; pertanto, il Collegio dichiara valida la dichiarazione integrativa resa dal contribuente ed annulla l'atto improprio-riscossivo impugnato. La Cassazione -con sentenza del 18 aprile 2005 n. 8028 (cfr. anche Cass.10917/2016 e 591/2017)- ha affermato che della eccezionale ragione di cui all'art. 15, c.2, d.lgs.546/92 se ne debba dare conto, seppur succintamente, alla parte vittoriosa affinché risulti chiaro come l'organo giudicante abbia valutato l'esistenza delle ragioni che hanno determinato la disapplicazione della regola della soccombenza; l'alternativo esito dei gradi di giudizio, dovuto ad interpretazioni giurisprudenziali notevoli e disallineate, motivo di incertezza nella trattazione della questione prima che fossero recepite dal legislatore del d.l. 22 ottobre 2016, n.193, costituisce ragione per la compensazione integrale delle spese del doppio grado di giudizio, con ripetizione del pagato.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Milano, sezione 1^a, definitivamente pronunciando,

accoglie

l'appello e

rimette

la sentenza n. 6275/8/2016 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, depositata il 15/7/2016.

Spese compensate

- *Così deciso in Milano, nella camera di consiglio del 22 gennaio 2018.*

Il Giudice estensore

dott. Salvatore Labruna

Il Presidente

dott. Domenico Chindemi