



16658-21

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Oggetto:  
dichiarazione dei redditi - errore  
- emendabilità - modalità

Composta da:

Angelina-Maria Perrino - Presidente -  
Giancarlo Triscari - Consigliere relatore - R.G. n. 24630/2014  
Roberto Succio - Consigliere - Cron. 16658  
Maria Giulia Putaturo CC - 16/12/2020  
Donati Viscido di Nocera - Consigliere -  
Pierpaolo Gori - Consigliere -

Ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

Sul ricorso iscritto al n. 24630 del ruolo generale dell'anno 2014  
proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato presso i  
cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- *ricorrente* -

contro

Green Product Trade s.r.l., in liquidazione;

- *intimata* -

5009  
20

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione staccata di Lecce, n. 265/24/13, depositata in data 15 ottobre 2013;

udita la relazione svolta nella Camera di Consiglio del 16 dicembre 2020 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

rilevato che:

dall'esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a Green Product Trade s.r.l. una cartella di pagamento con la quale, a seguito di controllo formale sul Mod.U/2002, aveva recuperato, per quanto ancora di interesse, il minor credito Iva derivante dalla mancata esposizione delle dichiarazioni di compensazione effettuate utilizzando crediti Iva dei primi tre trimestri dell'anno; la contribuente aveva proposto ricorso avverso la cartella di pagamento evidenziando che con la successiva dichiarazione Mod.U/2003 aveva provveduto a correggere l'errore, indicando il minor credito effettivamente spettante; la Commissione tributaria provinciale aveva accolto il ricorso della contribuente in base alla considerazione che, sebbene la dichiarazione era tardiva, la stessa era stata comunque presentata prima della emissione della comunicazione di irregolarità, sicchè l'ufficio era stato edotto della volontà della contribuente di emendare la dichiarazione; avverso la decisione del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione staccata di Lecce, ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: la circostanza che la contribuente aveva presentato tardivamente la dichiarazione integrativa non rilevava ai fini della verifica della manifestazione di volontà di correggere l'errore della precedente dichiarazione, ma solo, eventualmente, ai fini della irrogazione della sanzione; sul piano sostanziale, risultava che la contribuente aveva tenuto conto, con la presentazione della dichiarazione integrativa, di tutte le compensazioni relative alle diverse annualità;

l'Agazia delle entrate ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a due motivi di censura;

la società è rimasta intimata;

considerato che:

con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322/1998, per avere erroneamente ritenuto che la qualificazione della dichiarazione Mod. U/2003, presentata dalla contribuente, quale dichiarazione integrativa di quella presentata per l'annualità precedente o meno, avesse valenza meramente formalistica e rilevasse sul piano esclusivamente sanzionatorio;

in particolare, la ricorrente deduce che, in realtà, la contribuente non aveva presentato una formale dichiarazione integrativa, ma una dichiarazione Mod. Un. 2003, relativa all'anno successivo, alla quale non poteva attribuirsi la funzione di integrare e, quindi, di correggere, l'errore relativo alla dichiarazione Mod. Un. 2002;

il motivo è infondato;

risulta dalla sentenza che la contribuente aveva erroneamente indicato nella dichiarazione Mod. Un. 2002 un maggior credito di imposta rispetto a quello effettivo e che successivamente, con la dichiarazione Mod. Un. 2003, presentata tardivamente, aveva provveduto a emendare l'errore;

secondo il giudice del gravame, non può essere disconosciuta alla successiva dichiarazione, anche se tardiva, la funzione di emendare la precedente dichiarazione, rilevando il ritardo, e quindi l'omessa dichiarazione, solo ai fini della applicazione della sanzione, tenuto conto del fatto che, nella sostanza, doveva considerarsi il fatto che dalla documentazione prodotta dalle parti si evinceva che nella successiva dichiarazione si era tenuto conto di tutte le operazioni effettuate, *"comprese le compensazioni relative alle diverse annualità e alle diverse imposte"*;

va quindi osservato che, questa Corte, a sezioni unite, con la sentenza del 7 giugno 2016, n. 13378, chiamata a decidere sul contrasto tra diversi orientamenti formatisi sulla emendabilità della dichiarazione, ha affermato il principio per il quale occorre distinguere il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, cui si applicano i termini previsti dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, commi 8 e 8bis rispetto a quelle che governano il processo tributario. Ciò in quanto oggetto del contenzioso giurisdizionale è l'accertamento circa la legittimità della pretesa impositiva, quand'anche fondata sulla base di dati forniti dal contribuente. Dunque, in tal caso, non si verte in tema di "dichiarazione integrativa" ex art. 2 citato, o di richiesta di rimborso del D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 38 e sussiste il diritto del contribuente a contestare il provvedimento impositivo, fornendo prova delle circostanze, quali anche errori o omissioni presenti nella dichiarazione fiscale;

nella richiamata pronuncia, la Corte ha affermato che 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 al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, 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 dal D.P.R. n. 600/1973. art. 43. Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2 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;

nella specie, la società contribuente ha provveduto a emendare la propria dichiarazione con la dichiarazione successiva che è stata comunque presentata entro il termine stabilito dall'art. 43, d.P.R. n. 600/1973, trattandosi di errore in danno dell'amministrazione;

in ogni caso, benchè la dichiarazione fosse stata pacificamente presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, è sempre data al contribuente la facoltà di opporsi in sede contenziosa, come avvenuto, alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria; sotto quest'ultimo profilo, il giudice del gravame ha accertato che la società aveva adeguatamente provato di avere correttamente provveduto a emendare la propria dichiarazione compensando tutte le operazioni relative alle diverse annualità e alle diverse imposte, sicchè ha accertato, anche in sede giudiziale, che era stato sanato il precedente errore;

la pronuncia censurata è dunque conforme ai principi sopra indicati, sicchè non sussiste alcuna violazione di legge;

con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112, cod. proc. civ., per non avere pronunciato sulla circostanza che la correzione compiuta dalla contribuente era comunque fittizia, in quanto, pur avendo la società indicato, nella dichiarazione per l'anno 2002, il minor credito effettivamente spettante per l'anno 2001, tuttavia aveva utilizzato di fatto il credito nella maggiore misura contestata per l'anno 2001;

il motivo è infondato;

il giudice del gravame ha, in primo luogo, dato atto, nella parte in fatto, che l'amministrazione finanziaria aveva contestato che la rettifica compiuta dalla società era stata meramente fittizia e, successivamente, ha accertato che, con la successiva dichiarazione, la società contribuente aveva emendato l'errore, tenendo conto di

tutte le operazioni effettuate, comprese le compensazioni relative alle diverse annualità e alle diverse imposte, escludendo, in tal modo, che la correzione era stata meramente fittizia, come invece sostenuto dalla ricorrente;

non sussiste, pertanto, il vizio di omessa pronuncia postulato dalla ricorrente;

in conclusione, i motivi sono infondati, con conseguente rigetto del ricorso;

nulla sulle spese, attesa la mancata costituzione dell'intimata;

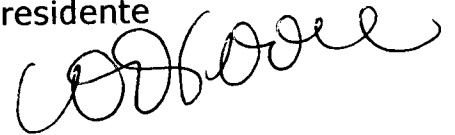
**P.Q.M.**

**La Corte:**

rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, addì 16 dicembre 2020.

Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
oggi, ..... il 1 GIU. 2021



Il Funzionario Ufficiale  
Dott.ssa Sabina Pacitti



Il Funzionario Ufficiale  
Dott.ssa Sabina Pacitti

