

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 22 ottobre 2024, n. 27332

Svolgimento del processo

1. Risulta dalla sentenza impugnata che la società contribuente A.A. RICAMBI Srl ha impugnato un avviso di recupero di un credito di imposta per incremento dell'occupazione relativo al periodo di imposta 2003, credito che l'Ufficio riteneva indebitamente utilizzato. Il contribuente, come risulta dal ricorso, ha dedotto che vi era stato un errore in sede di dichiarazione, in quanto il contribuente aveva erroneamente compensato il credito di imposta per investimenti in luogo del credito IVA 2002 commettendo a monte un errore nella indicazione di un codice in sede di compilazione del modello F24, errore successivamente rettificato dalla società contribuente.
2. La CTP di Messina ha rigettato il ricorso.
3. La CTR della Sicilia, con la sentenza qui impugnata, ha rigettato l'appello della società contribuente. Ha ritenuto il giudice di appello che il ricorrente ha compensato un credito di imposta utilizzabile nella misura del 10%, credito che la società contribuente ha utilizzato oltre la suddetta soglia. Inoltre, il giudice di appello ha ritenuto che la rettifica dedotta dal contribuente, posta in essere successivamente alla contestazione dell'indebito utilizzo del credito di imposta, deve considerarsi irrilevante, in quanto il credito IVA indicato dalla società contribuente non ha avuto alcuna incidenza sul provvedimento impugnato.
4. Propone ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a due motivi; resiste con controricorso l'Ufficio.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 8 e 10 L. 27 luglio 2000, n. 212 e dell'art. 17 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, osservando come la compensazione, anche orizzontale (in relazione a debiti contributivi) è consentita dall'ordinamento e che il contribuente possa emendare a errori materiali commessi in sede di compilazione dei modelli di versamento (F24). Il giudice di appello avrebbe, pertanto, dovuto prendere atto della rettifica del modello F24 che menzionava l'effettivo credito opposto in compensazione.
2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omessa motivazione della sentenza impugnata in quanto meramente apparente, non essendo stato indicato il percorso logico che ha condotto il giudice di appello a confermare la legittimità dell'atto impositivo impugnato.
3. Il secondo motivo, il quale ha carattere pregiudiziale, è infondato. Il vizio di motivazione della sentenza impugnata può essere rubricato solo nel caso in cui la sentenza non assolva all'obbligo costituzionale di motivazione, rendendo una motivazione contraddittoria, illogica o, in ogni caso, priva di illustrazione del percorso logico (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053). Nel caso di specie il percorso logico è stato, sia pur succintamente, illustrato. Il giudice di appello, dopo avere rilevato che l'avviso di recupero aveva a oggetto un credito di imposta per incremento dell'occupazione indebitamente utilizzato, ha ritenuto che il provvedimento fosse legittimo per avere il



ricorrente fatto uso della compensazione ai fini dell'utilizzo del credito oltre la misura del 10% di tale credito e che a nulla rilevasse la rettifica "postuma", in quanto effettuata dopo la notificazione dell'atto impositivo ("quando la verifica sull'utilizzo del credito d'imposta era in corso"), ritenendosi che non rilevasse la questione relativa al credito IVA dedotta dal ricorrente, motivazione, sia pur sinteticamente espressa, compiuta e comprensibile.

4. Passandosi al primo motivo vanno preliminarmente rigettate le preliminari eccezioni di inammissibilità del ricorrente, incentrata l'una sul difetto di specificità (insussistente perché il motivo è sufficientemente ancorato ai fatti e ai documenti di causa), l'altra sulla rivalutazione del merito della controversia, in quanto il ricorrente censura l'erronea applicazione delle disposizioni in materia di compensazione dei crediti tributari.

5. Il primo motivo è fondato. Il ricorrente ha evidenziato che la ragione della indicazione del credito di imposta per incremento dell'occupazione sia stato frutto di un errore materiale, consistente nell'erronea indicazione in sede di compilazione del modello F24 del credito originario (credito IVA), formalmente indicato con un codice riferibile al diverso credito per incremento dell'occupazione, errore materiale che sarebbe stato successivamente sanato dal contribuente. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, richiamata dal ricorrente, la dichiarazione del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che 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 a oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Tale conclusione riposa sul principio secondo cui le dichiarazioni del contribuente ai fini fiscali non hanno natura di atto negoziale e dispositivo, ma recano una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti (Cass. Sez. V, 2 dicembre 2022, n. 35577; Cass. Sez. V, 30 luglio 2018, n. 20119; Cass. Sez. U., 30 giugno 2016, n. 13378; Cass. Sez. U., 25 ottobre 2002, n. 15063).

6. Nella specie, il ricorrente ha evidenziato che l'indicazione del credito di imposta per incremento dell'occupazione sarebbe derivato da un errore di compilazione di alcuni modelli di versamento (F24), successivamente rettificati. Questo errore (e la sua successiva correzione) si pone a monte della valutazione relativa alla dedotta compensazione indebita, come ritenuto dalla sentenza impugnata e incide - diversamente da quanto ritenuto dal giudice di appello - sulla decisione della controversia.

7. Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione al primo motivo, cassandosi la sentenza impugnata con rinvio per verificare l'esistenza del dedotto errore materiale e l'incidenza sul provvedimento impugnato; al giudice del rinvio è rimessa anche la liquidazione delle spese processuali del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, rigetta il secondo; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

