

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 13 marzo 2024, n. 6695

Rilevato che

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio rigettava l'appello proposto dal Comune di XXX avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Viterbo n. 88/1/2012 di parziale accoglimento del ricorso proposto dall'Ente territoriale, avente ad oggetto la cartella di pagamento n. 125 2010 0005940365 per IVA 2006.
2. A seguito del controllo automatizzato effettuato ai sensi dell'art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972 sulla dichiarazione, Modello Unico 2007, presentata dal Comune per il periodo di imposta 2006, l'Agenzia delle Entrate iscriveva a ruolo la somma complessiva di Euro 95.918,26 per Iva, interessi e sanzioni. L'Amministrazione finanziaria chiedeva al Comune il pagamento di euro 65.937 previo disconoscimento del «credito risultante dalla dichiarazione dell'anno 2005» e riportato nella dichiarazione dell'anno 2006, poiché l'Agenzia non aveva acquisito nei termini la dichiarazione Iva relativa all'anno 2005, avendone il Comune omesso la presentazione. Il credito di euro 65.937 attineva all'annualità 2005 per l'importo di euro 17.672 e all'annualità 2004 per l'importo di euro 48.265.
3. Il giudice di prime cure annullava la cartella nella parte afferente la ripresa a tassazione del credito IVA riportato a nuovo nella dichiarazione relativa al 2006 per la parte di credito riportata dall'anno 2005, ritenendo invece legittima l'iscrizione a ruolo per la parte del credito IVA riferibile all'anno 2004, pur sussistendo il credito di euro 48.265 sulla base delle liquidazioni periodiche sebbene non fosse stato esposto nella dichiarazione annuale.
4. Il Comune proponeva appello e, parallelamente, il Comune incardinava un'impugnazione anche contro l'iscrizione a ruolo e la conseguente cartella di pagamento scaturente dal controllo formale della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2004, annualità da cui scaturiva il credito contestato. Poiché al momento della presentazione dell'appello alla base del presente giudizio pendeva ricorso in Cassazione avverso la sentenza emessa dalla CTR di Roma n. 246/10/11 del 21.7. 2011 nell'ambito del giudizio ritenuto dal Comune pregiudiziale, l'Ente territoriale chiedeva la sospensione del processo. La CTR non sospendeva il processo e rigettava l'appello.
5. Avverso tale sentenza d'appello propone ricorso il Comune, affidato a sei motivi, mentre l'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione ex art. 370 comma 1 cod. proc. civ.

Considerato che

6. Con il primo motivo il Comune ricorrente - ai fini dell'art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. - lamenta l'omessa applicazione dell'art. 295 cod. proc. civ. da parte del giudice d'appello e la contraddittorietà della motivazione. Ritiene l'Ente territoriale che la sentenza della CTR sia nulla per non aver il giudice disposto la sospensione del giudizio in attesa della definizione di quello avente ad oggetto l'iscrizione ruolo per l'anno 2004, annualità da cui è scaturito il credito contestato, giudizio al momento della proposizione del ricorso a sua volta pendente avanti alla Corte di Cassazione. Sussisterebbe anche il



profilo di doglianza della motivazione contraddittoria perché il giudice, pur riconoscendo effetti decisivi alla pendenza del giudizio sull'iscrizione a ruolo relativa all'annualità 2004, anziché sospendere ha ritenuto di pronunciarsi comunque sull'appello rigettandolo.

7. Con il secondo motivo di censura – in relazione all'art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. – si deduce la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. per avere la CTR omesso di pronunciarsi sui profili di diritto che hanno formato oggetto del motivo di appello, afferenti l'emendabilità della dichiarazione in sede contenziosa e la presenza di un credito di imposta IVA infrabiennale, con conseguente illegittimità dell'iscrizione ruolo in contestazione per violazione e falsa applicazione dell'art. 54 bis del Dpr n. 633/1972. Nello specifico, il Comune ha evidenziato che l'Agenzia ha errato a prendere in esame la dichiarazione trasmessa dall'intermediario riportante dati inesatti e non reali, perché non collimanti con quelli risultanti dalle liquidazioni periodiche IVA, e a negare al Comune il diritto di fare valere il proprio credito in sede contenziosa, attraverso l'impugnazione della iscrizione a ruolo, procedendo illegittimamente a recuperare il credito Iva del 2004 attraverso una iscrizione a ruolo effettuata sulla dichiarazione relativa al periodo di imposta 2006.

8. Il terzo motivo censura – ex art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. – la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. da parte del giudice d'appello per aver omesso di pronunciarsi sul motivo di gravame concernente la supposta la violazione e falsa applicazione dell'art. 54 bis del d.P.R. n. 633/1972 in connessione con gli articoli 8 del d.P.R. 322 del 1998 e 19 del d.P.R. n. 633 del 1972. Il Comune con tale motivo di appello ha invocato il fatto che il credito IVA maturato nell'anno 2004 ha trovato comunque esposizione nella seconda dichiarazione successiva, relativa all'anno 2006, e in applicazione delle richiamate previsioni di legge, avrebbe comunque dovuto essergli riconosciuto, senza ottenere una pronuncia da parte della CTR.

9. Con il quarto motivo – in relazione all'art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. – si deduce la violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4 cod. proc. civ. e 36, comma 2, n. 4 del d. lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, in connessione con l'art. 111, comma 6, della Costituzione per avere il giudice di appello omesso di spiegare le ragioni per le quali ha ritenuto legittima e fondata l'iscrizione a ruolo ex art. 54 bis del d.P.R. n. 633/72 e, per l'effetto, negato il diritto al riconoscimento del credito IVA maturato dal Comune nell'anno 2004.

10. Con il quinto motivo – agli effetti dell'art.360 primo comma n.3. cod. proc. civ. – si censura la violazione dell'art. 54 bis del d.P.R. n. 633/1972 in connessione con gli articoli 115 e 116 cod. proc. civ., per avere la CTR omesso di valutare gli elementi di prova addotti dal Comune in ordine all'esistenza e alla fondatezza del credito Iva del 2004, di cui si è invocato il riconoscimento.

11. Il sesto motivo, in relazione dell'art.360 primo comma n.3. cod. proc. civ., prospetta la violazione dell'art. 57 del d.lgs. n. 546/1992. Secondo il ricorrente l'iscrizione a ruolo in contestazione sarebbe stata effettuata dall'Ufficio in carenza di potere, con conseguente inesistenza dell'atto, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio e ha errato la CTR a rigettare la parte dell'appello in cui il profilo veniva portato all'attenzione del giudice ritenendo che la questione fosse inammissibile perché non presente nel ricorso introduttivo.

12. E' fondato il secondo motivo, più liquido, con assorbimento dei restanti.

12.1. Il giudice d'appello, nella sua ellittica motivazione non si è pronunciato sull'emendabilità della dichiarazione o meno in sede contenziosa, questione



effettivamente fatta valere in appello come emerge dai brani dello stesso riprodotti nel corpo del motivo, né la questione dell'emendabilità della dichiarazione è stata esplicitamente esposta dalla CTR. nella sintesi dei motivi di appello reperibile nello "svolgimento del processo" o nella esposizione dei "motivi della decisione".

12.2. La censura su cui il giudice di appello ha omesso di pronunciarsi è inoltre fondata in diritto. Più volte la Corte ha ribadito (si veda ad es. l'ordinanza n.18405/2021) che la dichiarazione dei redditi e quella IVA posta in essere dal contribuente ha natura di dichiarazione di scienza, ed è quindi emendabile, ritrattabile e contestabile anche in sede giudiziaria dal ricorrente che vi ha interesse.

12.3. Al contribuente è sempre consentito, in sede contenziosa, di provare che l'originaria dichiarazione è viziata da un errore di fatto o di diritto e che il presupposto impositivo non era sussistente, principio affermato dalle Sezioni Unite della Corte nella sentenza n. 13378/2016.

In sintesi, in tale decisione è stato stabilito (e al principio di diritto si è conformata la successiva giurisprudenza di legittimità, cfr. ad es. Cass. n. 30796/2018) che, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8 bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento ed, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria.

12.4. Va data ulteriore continuità anche nel caso di specie a tale principio di diritto e la decisione del giudice d'appello dev'essere cassata con rinvio, in relazione al profilo suddetto, e per l'accertamento dell'esistenza o meno del credito fatto valere dell'Amministrazione nella cornice biennale dal momento in cui è asseritamente sorto.

13. In accoglimento del secondo motivo, assorbiti i restanti, la sentenza impugnata va cassata con rinvio al giudice del merito, in diversa composizione, per il suddetto profilo e quelli rimasti assorbiti, oltre che per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione.

