# Sentenza del 06/08/2024 n. 22233 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

La Commissione tributaria provinciale di Perugia, con sentenza n, 698/2014, ha rigettato il ricorso proposto dalla società La Rocca di P di A.A. E C. Snc, avverso il silenzio rifiuto che si era formato sull'istanza di rimborso Iva della somma di Euro 44.773,00, ritenendo tardiva l'istanza di rimborso che era stata presentata il 7 giugno 2013.

2. La Commissione tributaria regionale ha rigettato il gravame proposto affermando che la società contribuente rinunciando al rimborso d'imposta originariamente richiesto, aveva liberamente disposto dei suoi diritti disponibili, atto di disposizione che non necessitava di apposita previsione normativa, in quanto era sempre possibile rinunciare ad un credito, anche nei confronti dell'erario; che erano irrilevanti le deduzioni in merito al mancato riporto del credito ormai rinunciato nelle dichiarazioni successive, così come quelle relative alla decorrenza del termine di prescrizione ordinaria decennale, deduzioni che presupponevano l'esistenza di una valida ed efficace richiesta di rimborso entro il termine di decadenza; in ultimo, le argomentazioni spese nella sentenza di primo grado sulla decadenza dal diritto alla detrazione non erano irrilevanti, in quanto nell'istanza del 7 giugno 2013 la società aveva chiesto pure la detrazione e, pertanto, correttamente la Commissione tributaria provinciale aveva pronunciato anche su tale domanda; era corretta, quindi, la conclusione per cui la richiesta di rimborso del credito Iva 2005, avanzata in data 7 giugno 2013, era tardiva in quanto proposta oltre il termine decadenziale di cui al combinato disposto dell' art. 30 , commi 2 e 3 del D.P.R. n. 633 del 1972 nella versione pro tempore vigente.

3. La società La Rocca di P di A.A. E C. Snc, B.B. Srl ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a quattro motivi.

4. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione 1. Il primo motivo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 1334 , 1427 , 1429 cod. civ. Le pronunce dei giudici di merito avevano ritenuto elemento di rilevanza determinante la revoca dell'originaria e tempestiva istanza di rimborso ed inconferenti ed estranee al thema decidendum le deduzioni e le precisazioni fornite dalla società ricorrente in ordine alla sopraggiunta novella legislativa in tema di società di comodo, di cui alla legge n. 724 del 1994 , come modificata dall' art. 35 , comma 15, del decreto legge n. 223 del 2006 , convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248 del 2006 . Ed invero, la società, a seguito dei chiarimenti ministeriali forniti in epoca posteriore aveva acquisito piena certezza della non applicabilità alla medesima della paventata normativa antielusione, in quanto "le immobilizzazioni erano in

corso" e la fase, dunque, era da ritenere preparatoria all'inizio dell'attività. Ed anche a volere ritenere la rinuncia in esame come un atto unilaterale ricettizio, tale rinuncia era viziata da errore di diritto, essenziale. I giudici di merito affermando che il diritto al rimborso del credito Iva era oramai perso avevano ignorato che quel principio di diritto era posto a tutela della buona fede e dell'affidamento.

2. Il secondo motivo deduce, in relazione all' art. 360 , comma primo, n. 5, cod. proc. civ., l'omessa ed insufficiente motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, ovvero della situazione giuridica determinatasi al tempo a seguito della novella legislativa di cui al decreto legge n. 223/2006 e alla prospettata - del tutto erroneamente - applicabilità della medesima al caso in oggetto, fatti ed elementi, tutti, ai quali nel corso di causa non era stato attribuito alcun significato nel ragionamento di entrambi i giudici.

3. Il terzo e il quarto motivo (formulati unitariamente dalla stessa società ricorrente) deducono, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell' art.30 , commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 e, ai sensi all' art. 360 , comma primo, n. 4, cod. proc. civ., in relazione all' art. 36 del decreto legislativo n. 546 del 1992 . I giudici di secondo grado non avevano considerato che il credito Iva era stato indicato nella dichiarazione relativa all'anno di insorgenza del medesimo. Inoltre, era incomprensibile il percorso logico seguito dal giudice nel calcolo del decennio prescrizionale, in quanto dalla data di indicazione del credito nel Mod. Unico 2006 alla data della istanza di rimborso del 7 giugno 2013, non era certamente decorso un decennio. Il giudice di appello aveva anche omesso di puntualizzare che, con apposita dichiarazione integrativa nei termini prodotta per l'anno 2011, in data 25 settembre 2013, ex art. 2 , comma 8 bis, del D.P.R. n. 322 del 1998 , la società ricorrente aveva evidenziato, al rigo VL033001, IVA a credito per Euro 46.089,00, importo che peraltro veniva esposto al medesimo rigo nel Mod. Unico società di persone anni 2013 e 2014. Da ultimo, erano inconferenti le osservazioni dell'organo del riesame contenute nella parte terminale della sentenza, nel punto in cui aveva reputato corretto il giudizio espresso dal giudice di prime cure sulla intervenuta decadenza altresì dal diritto alla detrazione dell' IVA, in quanto, dalla semplice lettura dell'istanza del 7 giugno 2013, era di tutta evidenza che si era trattata di una richiesta inoltrata all'Ufficio proprio al fine di ottenere apposita declaratoria di riconoscimento dell'esistenza del credito e del conseguente rimborso ed era irrilevante che alla pag. 2 della suddetta si fosse usata l'espressione "in detrazione", essendo risultato documentato in modo inequivocabile e constatato dallo stesso Ufficio che nessuna operazione imponibile era stata realizzata, in assenza dell'inizio dell'attività, non essendo mai stati ultimati gli investimenti immobiliari, peraltro ad oggi non completati.

4. I motivi, che devono essere trattati unitariamente perché strettamente connessi, sono infondati.

5. Deve premettersi, in punto di ricostruzione fattuale, che la società ricorrente ha presentato, in data 7 giugno 2013, istanza con la quale ha chiesto il rimborso del credito Iva, per il periodo di imposta 2005, dell'ammontare di Euro 44.733,00 (oltre la possibilità di detrazione, cfr. pag. 4 della sentenza impugnata); il credito Iva in esame aveva trovato origine nelle spese sostenute, negli anni dal 2001 al 2005, per l'acquisto e la ristrutturazione di un immobile da destinare

successivamente all'esercizio dell'attività turistico-alberghiera; il suddetto credito Iva era stato richiesto a rimborso nel Mod. Unico 2006 (per l'anno 2005) (rigo (omissis)); in data 14 dicembre 2006 la società ricorrente aveva revocato la richiesta di rimborso del credito Iva (la società assume in buona fede, a causa di alcuni dubbi insorti, anche in contraddittorio con l'Ufficio, a seguito delle modifiche introdotte con il decreto legge n. 223 del 2006 , convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248 del 2006 , alla normativa sulle società non operative di cui alla legge n. 724 del 1994 ) e non aveva indicato il credito Iva in oggetto nei Mod. Unico degli anni successivi 2007, 2008, 2009 e 2010. In data 25 settembre 2013, dopo avere presentato in data 7 giugno 2013 l'istanza di rimborso del credito Iva, la società presentava una dichiarazione integrativa, inerente il periodo di imposta 2011, nella quale al rigo (omissis) evidenziava l'IVA a credito per Euro 46.089,00, importo che veniva altresì esposto al medesimo rigo del Mod. Unico 2013, prodotto per l'anno 2012.

Il rimborso del credito Iva.

6. Ciò posto, occorre precisare che il rimborso del credito d'imposta consiste nella restituzione al contribuente delle somme che ha indebitamente versato o che ha versato in misura superiore a quelle dovute e si concretizza in una posizione creditoria che può essere oggetto di una domanda di restituzione delle somme illegittimamente prelevate. A chi ha erroneamente pagato è attribuita l'azione di ripetizione che, nel diritto tributario, si traduce nella possibilità di presentare l'istanza di rimborso, la cui disciplina si differenzia a seconda della natura delle imposte, periodica e non, dirette e indirette. E mentre con riferimento alle imposte aventi natura periodica, il diritto di credito del contribuente trova origine da una dichiarazione, anche in rettifica della precedente, e può essere oggetto di una domanda di rimborso o può essere portato in detrazione o compensazione, con riferimento ad altre ipotesi necessita una specifica istanza di rimborso. Deve evidenziarsi, al riguardo, che l'indicazione del credito nella dichiarazione Iva non implica, di per sé, la manifestazione di volontà di ottenimento del rimborso, dovendosi al riguardo verificare se nella compilazione della dichiarazione annuale possa in concreto rinvenirsi l'esplicitazione di una tale volontà. Ed infatti, la domanda di rimborso del credito d'imposta maturato dal contribuente deve considerarsi presentata con la compilazione del corrispondente quadro della dichiarazione annuale, la quale configura formale esercizio del diritto ( Cass., 17 ottobre 2019, n. 26371 , in motivazione).

6.1 La giurisprudenza ormai consolidata di questa Corte, è nel senso che, in tema di IVA, l'esposizione di un credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi fa sì che non occorra, da parte del contribuente, al fine di ottenere il rimborso, alcun altro adempimento, dovendo solo attendere che l'Amministrazione finanziaria eserciti, sui dati esposti in dichiarazione, il potere-dovere di controllo secondo la procedura di liquidazione delle imposte ovvero, ricorrendone i presupposti, attraverso lo strumento della rettifica della dichiarazione. Ne consegue che il relativo credito del contribuente è soggetto all'ordinaria prescrizione decennale, mentre non è applicabile il termine biennale di decadenza previsto dall' art. 21 , comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , in quanto l'istanza di rimborso non integra il fatto costitutivo del diritto ma solo il presupposto di esigibilità del credito ( Cass., 28 settembre 2016, n. 19115 ; Cass., 1 ottobre 2014, n. 20678 ; Cass., 27 marzo 2013, n. 7706 ; Cass., 11 settembre 2012, n. 15229; Cass., 30 settembre 2011, n. 20039 ).

6.2 Al riguardo questa Corte ha affermato il seguente principio di diritto: "In tema di rimborsi dell'Iva, la compilazione dei quadri (omissis) del modello di dichiarazione, nel campo attinente al credito di cui si chiede il rimborso, è legittimamente considerata alla stregua di manifestazione di volontà di ottenere il rimborso; tale manifestazione di volontà identifica, invero, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 38-bis , la domanda di rimborso fatta nella dichiarazione, e, ancorché non accompagnata dalla presentazione del mod. (omissis) ai fini della determinazione dell'importo richiesto a rimborso nella dichiarazione Iva, sottrae la fattispecie al termine biennale di decadenza sancito, in via residuale, dal D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 21 " ( Cass., 17 ottobre 2019, n. 26371 , citata).

6.3 Più precisamente, solo l'esposizione di un credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi fa sì che non occorra, da parte del contribuente, al fine di ottenere il rimborso, alcun altro adempimento, dovendo solo attendere che l'Amministrazione finanziaria eserciti, sui dati esposti in dichiarazione, il potere-dovere di controllo secondo la procedura di liquidazione delle imposte ovvero, ricorrendone i presupposti, attraverso lo strumento della rettifica della dichiarazione ( Cass., 5 dicembre 2022, n. 35717 ; Cass., 31 ottobre 2018, n. 27828 ; Cass., 1 ottobre 2014, n. 20678 , citata).

Detrazione Iva.

7. Differentemente, in tema di detrazione Iva, non è la presentazione della dichiarazione IVA che regge, in quanto tale, la spettanza della detrazione, ma la sussistenza dei presupposti sostanziali per la sua fruizione. Il credito vantato dal contribuente nasce dalla legge e non dalla dichiarazione e, quindi, una volta dimostrato l'effettiva esistenza del credito, risultante dai registri Iva e i documenti già prodotti all'Ufficio, l'Amministrazione finanziaria non può negare la compensazione, pur in mancanza della dichiarazione, in quanto in tale modo la P.A. verrebbe posta nella medesima condizione in cui si sarebbe trovata qualora il contribuente avesse presentato la dichiarazione ( Cass., 1 febbraio 2023, n. 3066 , in motivazione). Dunque è consentito l'esercizio della detrazione in caso di mancata redazione delle dichiarazioni periodiche o di quella annuale, ove il contribuente dimostri che il diritto alla detrazione sia stato esercitato entro il termine di decadenza previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello nel quale è sorto ai sensi dell' art. 8 , comma 3, del D.P.R. n. 322 del 1998 ( Cass., 27 luglio 2018, n. 19938 ; Cass., 3 aprile 2018, n. 8131 ).

7.1 Come è stato, di recente, precisato da questa Corte, si tratta di una giurisprudenza conforme alla costante giurisprudenza dell'Unione, secondo cui il principio di neutralità dell'IVA esige che la detrazione o il rimborso dell'IVA a monte sia concesso anche se taluni requisiti formali siano stati omessi dai soggetti passivi, purché vengano comunque soddisfatti i requisiti sostanziali (Corte di Giustizia UE, 8 dicembre 2022, Luxury Trust Automobil, C - 247/21, punto 59; Corte di Giustizia UE, 21 ottobre 2021, Wilo Salmson France, C - 80/20, punto 76; Corte di Giustizia UE, 19 aprile 2018, Firma Hans Buhler, C - 580/16, punti 50 e 51; Corte di Giustizia UE, 27 settembre 2007, Collée, C - 146/05, punto 31). Analogamente, il diritto alla detrazione può essere esercitato anche oltre il periodo di imposta, purché ciò avvenga nel rispetto delle normative di diritto interno, non potendo il diritto di detrazione essere esercitato senza limiti di tempo (Corte di Giustizia UE, 28 luglio 2016, Astone, C - 332/15, punti 32, 33), per cui non osta al diritto

dell'Unione una norma di diritto interno che preveda che il diritto di detrazione sia sottoposto a decadenza, purché sia rispettato il principio di equivalenza (Corte di Giustizia UE, 14 ottobre 2021, C - 45/20 e C - 46/20, punti 59 - 62) (cfr. Cass., 1 febbraio 2023, n. 3066 , citata, in motivazione).

7.2 Ed invero, anche il giudice comunitario, in materia fiscale, ha ritenuto pienamente compatibili con l'ordinamento comunitario la fissazione, da parte degli Stati membri, di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia del contribuente sia dell'amministrazione interessata (Corte Giustizia, 17 novembre 1998, causa C - 228/96, Aprile s.r.I.; Corte Giustizia, 21 gennaio 2010, causa C - 472/08, Alston Power Hydro e Cass., 14 giugno 2021, n. 16693 , in motivazione).

7.3 Anche di recente, è stato affermato che, ai sensi dell'articolo 167 e dell' articolo 179 , primo comma, della direttiva 2006/112 , il diritto alla detrazione dell'IVA va esercitato, in linea di principio, nel corso dello stesso periodo in cui tale diritto è sorto, ossia nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e che, ciononostante, ai sensi degli articoli 180 e 182 della citata direttiva, un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare la detrazione dell'IVA anche se non ha esercitato il proprio diritto nel periodo in cui questo è sorto, fatto salvo, però, il rispetto delle condizioni e delle modalità fissate dalle normative nazionali (Corte Giustizia, sentenza del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, punto 32 e giurisprudenza ivi citata) e che la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA senza alcuna limitazione temporale contrasterebbe, tuttavia, col principio della certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, considerati i diritti e gli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione fiscale, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (Corte Giustizia, sentenza del 28 luglio 2016, Astone, C - 332/15, punto 33 e giurisprudenza ivi citata). Così, la Corte ha già dichiarato che un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, che abbia omesso di richiedere la detrazione dell'IVA a monte, privandolo del diritto alla detrazione, non può essere considerato incompatibile col regime instaurato dalla direttiva 2006/112 , purché, per un verso, detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione (principio di equivalenza) e, per altro verso, esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività) (cfr. Corte di Giustizia, 21 marzo 2018, causa C - 533/16, punti 44 - 47, che richiama la sentenza della Corte di Giustizia del 28 luglio 2016, Astone, C - 332/15, punti 34 e 35, nonché giurisprudenza ivi citata).

Detrazione e rimborso.

8. Sul rapporto tra detrazione e rimborso del credito Iva, la giurisprudenza di questa Corte è pacifica nell'affermare che fra il diritto a detrazione e quello al rimborso del contribuente di un credito IVA esiste un meccanismo di alternatività che impedisce di sperimentare entrambi i rimedi da parte del contribuente rispetto all'eccedenza d'imposta. Si afferma, infatti, che "In tema di IVA, la facoltà del contribuente di portare in detrazione il credito d'imposta può essere esercitata soltanto nell'anno successivo alla maturazione di detto credito, mediante annotazione nel registro di cui all' art. 25 , del D.P.R. n. 633 del 1972 , derivando tale preclusione dagli artt. 32 , comma 2, e 55, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 . Ne consegue che, una volta maturata tale

preclusione, il contribuente può soltanto domandare il rimborso della maggior imposta pagata, nei limiti e con le forme prescritte per la relativa istanza" (cfr., Cass., 23 luglio 2007, n. 16257 ).

8.1 In proposito, questa Corte ha affermato che "...acconsentire all'illimitato esercizio della facoltà di revoca della scelta compiuta dal contribuente - di chiedere il rimborso del credito IVA (n.d.r.), anche oltre il periodo di imposta in cui l'opzione deve essere effettuata, si pone in contrasto con il principio dell'alternatività tra la richiesta di rimborso e la detrazione del credito dalla dichiarazione annuale, nonché con l'obbligo, previsto dal cit. D.P.R. n. 633, art. 30, comma 2, di portare l'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, al fine di rendere conoscibile e controllabile da parte dell'ufficio la complessiva posizione del contribuente nell'arco del biennio di riferimento (cfr. Cass., 23 febbraio 2007, n. 4248 ; Cass., 12 febbraio 2009, n. 3417 ; Cass., 26 febbraio 2010, n. 4743 ; Cass., 6 novembre 2013, n, 24916).

8.2 Come questa Corte ha rilevato, nella medesima direzione si è orientata l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 25/E del 19 giugno 2012 , ove si è affermato tra l'altro, che "... il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito eccedente presentando -entro il termine di cui all' art. 2 , comma 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998 , ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo - una dichiarazione integrativa, al fine di indicare il medesimo credito (o parte di esso) come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione (variazione del Quadro (omissis))" ( Cass., 2 luglio 2014, n. 15180 , in motivazione).

8.3 È stato così statuito il seguente principio di diritto: "In tema di IVA, il contribuente può modificare l'originaria richiesta di rimborso, optando per la compensazione del credito solamente, ai sensi dell' art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 , entro l'anno successivo alla maturazione del credito medesimo, in quanto il principio di alternatività tra rimborso e detrazione esclude l'illimitata possibilità di revoca della scelta del rimborso, originariamente effettuata" ( Cass., 2 luglio 2014, n. 15180 , citata; Cass., 3 marzo 2017, n. 5387 ; Cass., 25 settembre 2019, n. 23852 )

8.4 Sulla base di tali principi emerge che il contribuente che vanti un diritto di credito IVA nei confronti dell'Erario può alternativamente portare l'importo a credito in detrazione nell'anno successivo oppure chiedere il rimborso dell'imposta, ma, per il principio di alternatività tra rimborso e detrazione, il contribuente che abbia optato per la richiesta di rimborso dell'imposta non può successivamente portarlo in detrazione, a meno che non scelga di portarlo in compensazione nell'anno successivo a quello in cui è maturato.

Natura dichiarazione dei redditi.

9. Sulla natura della dichiarazione Iva, l'orientamento di legittimità ormai consolidato definisce la dichiarazione, in linea generale, salvo casi particolari o parti specifiche di essa, un atto di scienza e quindi sempre emendabile, con la conseguenza che il contribuente può fare valere eventuali vizi commessi nella redazione della stessa, che attengano al merito della pretesa tributaria, anche in sede contenziosa indipendentemente dal rispetto dei termini per la presentazione della emenda ( Cass., 30 gennaio 2018, n. 2220 ; Cass., 4 novembre 2015, n. 22490 ; Cass., 19 marzo 2014, n. 6392 ).

9.1 Già le Sezioni Unite di questa Corte avevano sottolineato 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 , 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. Ciò 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 7 e 8, del D.P.R. n. 600 del 1973 , non pone alcun limite temporale all'emendabilità e alla ritrattabile della dichiarazione dei redditi risultanti da errori commessi dal contribuente; un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva ( art. 53 , comma primo, Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa ( art. 97 , comma primo, Cost.) ( Cass., Sez. U., 6 dicembre 2002, n. 17394 ).

9.2 I medesimi principi sono stati ritenuti applicabili anche in materia di Iva ed è stato, inoltre, ritenuto valido il principio, già affermato con riferimento alle imposte sui redditi, secondo il quale 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 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, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti ( Cass., 30 luglio 2018, n. 20119 ; Cass., 26 febbraio 2004, n. 3904 ).

9.3 Ancora questa Corte ha ritenuto di non poter riconoscere l'emendabilità illimitata dell'eventuale errore commesso dal contribuente nella compilazione della dichiarazione dei redditi, in particolare affermando che "...al suddetto principio faccia eccezione l'ipotesi in cui il legislatore abbia subordinato la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà (od opzione) del contribuente, anche se da compiersi all'interno della stessa dichiarazione, mediante la compilazione di un modulo predisposto dall'erario (o altrimenti), poiché, a questi effetti, quella specifica parte della dichiarazione assume il diverso valore di atto negoziale, come tale irretrattabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall'amministrazione" (cfr. Cass., 17 giugno 2022, n. 19591 ; Cass., 23 novembre 2018, n. 30404 ; Cass., 16 settembre 2015, n. 18180 ).

9.4 Come, infatti, chiarito da questa Corte, esulano dalla disciplina generale gli errori parimenti commessi nella dichiarazione fiscale, ma relativi all'indicazione di dati riferibili a manifestazioni di volontà negoziale, in quanto l'affermazione di una generale ed automatica emendabilità degli errori commessi dal contribuente nella redazione della dichiarazione non può ritenersi estesa alla dichiarazione dei redditi tout court, ma deve correttamente circoscriversi all'indicazione di quei dati, relativi alla quantificazione delle poste reddituali positive o negative, che integrino

errori tipicamente materiali (ad es. errori di calcolo od anche errata liquidazione degli importi), ovvero anche formali (concernenti l'esatta individuazione della voce del modello da compilare nella quale collocare la posta) (Cass., 11 maggio 2021, n. 7294; Cass., 1 ottobre 1993, n. 9777 ).

9.5 Anche più di recente, questa Corte ha affermato che "La dichiarazione dei redditi affetta da errore, anche omissivo, sia esso di fatto o di diritto, è sempre emendabile e ritrattabile, salvi i limiti temporali derivanti dall'esaurimento del rapporto tributario, per quanto concerne i dati riferibili ad esternazioni di scienza o di giudizio, mentre, nel caso di errore relativo all'indicazione di dati costituenti espressione di volontà negoziale, il contribuente ha l'onere, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui agli artt. 1427 e ss. cod. civ., estesa dall' art. 1324 cod. civ. agli atti unilaterali in quanto compatibile, di fornire la prova che lo stesso abbia i requisiti della essenzialità e della obiettiva riconoscibilità" ( Cass., 29 novembre 2022, n. 35133 ).

Dichiarazione integrativa.

10. Diverso è il tema dei termini di presentazione della dichiarazione integrativa e, sul punto, le Sezioni Unite hanno chiarito 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 all'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 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. 602/1973 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 8-bis del D.P.R. n. 322/1998 . Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall' art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 e dall'istanza di rimborso di cui all' art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 , 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" ( Cass., Sez. U., 30 giugno 2016, n. 13378 , in motivazione).

10.1 Anche successivamente, questa Corte, sull'emendabilità della dichiarazione con l'istanza di rimborso, ha affermato che è possibile emendare la dichiarazione dei redditi anche con l'istanza di rimborso, alla stregua del principio della ritrattabilità della dichiarazione affetta da errore, testuale o extra testuale, di fatto o di diritto il quale comporti l'assoggettamento del dichiarante ad oneri fiscali più gravosi di quelli che per legge devono applicarsi ( Cass., 6 settembre 2006, n. 19226 ; Cass., 6 luglio 2004, n. 12405 ), nel rispetto, ovviamente, dei termini di decadenza specificamente previsti ( Cass., 15 marzo 2019, n. 7389 ; Cass., 11 maggio 2018, n. 11507 ; Cass., 27 settembre 2017, n. 29879 ).

10.2 È pacifico, dunque, che il principio di emendabilità della dichiarazione erronea, che abbia comportato per il contribuente oneri diversi e più gravosi di quelli che, in base alla legge, devono restare a suo carico, riguarda la rettifica di dichiarazioni oggettivamente errate e, quindi,

idonee a pregiudicare il dichiarante e che il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione integrativa, quando si tratti di dichiarazione a favore del contribuente, è costituito da quello stabilito per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo e che l'istanza di rimborso non è preclusa dall'omessa presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell' art. 2 , comma 8-bis, D.P.R. n. 322 del 1998 , non sussistendo alcuna interferenza tra l'autonoma facoltà di emendare gli errori mediante dichiarazione integrativa e la presentazione dell'istanza stessa, operando la prima nell'ambito dell'accertamento del debito tributario e la seconda nell'ambito del procedimento di riscossione.

10.3 Si tratta di un'impostazione ampiamente condivisa da questa Corte, la quale, in linea con i principi espressi dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 13378 del 7 giugno 2016, sopra richiamata, ha, anche di recente, ribadito, in tema di imposte sui redditi, che l'emenda o la ritrattazione contenuta nella dichiarazione integrativa (D.P.R. n. 322 del 1988, ex art. 2, comma 8-bis), che si salda con l'originaria dichiarazione presentata, da un lato, e l'istanza di rimborso ( D.P.R. n. 602 del 1973 , ex art. 38), da proporre entro 48 mesi, nel caso d'inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento, dall'altro, operano su piani diversi del rapporto d'imposta tra Amministrazione finanziaria e contribuente e costituiscono due opzioni concorrenti e non alternative, che l'ordinamento tributario offre all'interessato, a seconda che egli si attivi nel campo applicativo dell'accertamento fiscale (la dichiarazione integrativa) o nel diverso ambito della riscossione dei tributi (l'istanza di rimborso) (cfr. Cass., 16 luglio 2019, n. 19002 ; Cass., 15 marzo 2019, n. 7389 ; Cass., 30 ottobre 2018, n. 27583 ; Cass., 11 maggio 2018, n. 11507 ).

10.4 In definitiva, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi in danno del contribuente, la dichiarazione integrativa intesa alla loro correzione deve essere presentata, ex art. 2 , comma 8-bis, D.P.R. n. 322 del 1998 , non oltre il termine di presentazione della dichiarazione riguardante il periodo di imposta successivo, portando in compensazione il credito eventualmente risultante, mentre, in caso di avvenuto pagamento di maggiori somme rispetto a quelle dovute, il contribuente, indipendentemente dal rispetto del suddetto termine, può in ogni caso opporsi, in sede contenziosa, alla maggior pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, senza però poter opporre in compensazione tali somme alle maggiori pretese di quest'ultima, e può chiederne il rimborso entro il termine di quarantotto mesi dal versamento, ai sensi dell' art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 ( Cass., 20 novembre 2019, n. 30151 ).

11. I principi suesposti consentono di precisare che:

-) in tema di rimborso del credito Iva, il diritto del contribuente trova origine dalla dichiarazione dei redditi e la domanda di rimborso del credito d'imposta maturato dal contribuente deve considerarsi presentata con la compilazione del corrispondente quadro della dichiarazione annuale, la quale configura formale esercizio del diritto e manifestazione di volontà di ottenere il rimborso;

-) ciò a differenza della detrazione Iva, che deve essere riconosciuta anche in mancanza di dichiarazione annuale e dove non è, pertanto, la presentazione della dichiarazione IVA che regge, in quanto tale, la spettanza della detrazione, ma la sussistenza dei presupposti sostanziali per la sua fruizione;

-) il contribuente può revocare la scelta di chiedere il rimborso del credito Iva, optando per la compensazione del credito, ma, in applicazione del principio di alternatività tra rimborso e detrazione, lo può fare entro limiti temporali ben precisi, ovvero entro l'anno successivo alla maturazione del credito medesimo, in quanto il principio di alternatività tra rimborso e detrazione esclude l'illimitata possibilità di revoca della scelta del rimborso, originariamente effettuata;

-) il contribuente, ancora, può emendare la dichiarazione dei redditi, nelle parti in cui la stessa costituisca una dichiarazione di scienza, 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, il cui termine ultimo, quando si tratti di dichiarazione a favore del contribuente, è costituito da quello stabilito per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo;

-) gli errori emendabili e ritrattabili sono quelli commessi nella redazione della dichiarazione e riguardano i dati relativi alla quantificazione delle poste reddituali positive o negative, che integrino errori tipicamente materiali (ad es. errori di calcolo od anche errata liquidazione degli importi), ovvero anche formali (concernenti l'esatta individuazione della voce del modello da compilare nella quale collocare la posta);

-) l'errore relativo all'indicazione di dati costituenti espressione di volontà negoziale non è emendabile e ritrattabile, a meno che il contribuente non fornisca la prova, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui agli artt. 1427 e ss. cod. civ., estesa dall' art. 1324 cod. civ. agli atti unilaterali in quanto compatibile, che lo stesso abbia i requisiti della essenzialità e della riconoscibilità.

12. Dal che deriva che l'utilizzazione o meno del credito d'imposta è lasciata alla libera scelta del contribuente ed implica una manifestazione di volontà che viene espressa nella dichiarazione dei redditi, manifestazione di volontà necessaria per formulare la richiesta di rimborso del credito Iva, che può essere revocata, con rinuncia alla stessa (cfr. anche Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 217 del 2023); diversa è, invece, l'ipotesi di errore della dichiarazione, che assume una rilevanza specifica, a seconda che lo stesso sia emendabile (e in questo caso la dichiarazione dei redditi rappresenta una dichiarazione di scienza) o non emendabile (perché concerne la parte negoziale della dichiarazione dei redditi), essendo necessario nel secondo caso che il contribuente dimostri il carattere essenziale ed obiettivamente riconoscibile dell'errore nel quale è incorso. È importante precisare, in proposito, che il contribuente che rinuncia alla richiesta di rimborso, non rinuncia al diritto di credito, che può essere nuovamente richiesto (qualora esistente), ma nel rispetto dei termini di decadenza previsti dalla legge; ovvero, se il contribuente lo vuole chiedere in compensazione, così mutando l'originaria richiesta di rimborso lo può fare ovvero entro l'anno successivo alla maturazione del credito medesimo, in quanto il principio di alternatività tra rimborso e detrazione esclude l'illimitata possibilità di revoca della scelta del rimborso, originariamente effettuata, mentre se vuole chiedere nuovamente il rimborso del credito Iva (rinunciato in dichiarazione) lo può fare presentando specifica istanza di rimborso, in mancanza di disposizioni specifiche, entro il termine di due anni dal pagamento

ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione ex art. 21 , comma secondo, del decreto legislativo n. 546/1992 .

13. La sentenza impugnata, dunque, correttamente ha ritenuto che richiesta di rimborso del credito Iva 2005 avanzata in data 7 giugno 2013 era tardiva. Ed infatti, nel caso di specie deve ritenersi pacifico che la società contribuente aveva presentato istanza di rimborso del credito Iva nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2005 compilando il relativo quadro e aveva, poi, rinunciato espressamente al rimborso del credito con formale comunicazione del 14 dicembre 2006, senza optare per la detrazione dell'Iva; la società contribuente, tuttavia, non ha indicato il credito Iva in oggetto nel Mod. Unico degli anni successivi 2007, 2008, 2009 e 2010, presentando istanza di rimborso del credito Iva solamente in data 7 giugno 2013, quindi, oltre il termine di decadenza di due anni. Del tutto fuori termine era pure la dichiarazione integrativa presentata in data 25 settembre 2013, inerente il periodo di imposta 2011, nella quale al rigo (omissis) evidenziava l'IVA a credito per Euro 46.089,00, importo che veniva altresì esposto al medesimo rigo del Mod. Unico 2013, prodotto per l'anno 2012 e ciò tenuto conto anche che il credito Iva non era stato indicato nel Mod. Unico degli anni 2007, 2008, 2009 e 2010. Dunque, pur avendo la società ricorrente indicato il credito Iva nella dichiarazione relativa all'anno di insorgenza del medesimo (2005), a seguito della rinuncia alla richiesta di rimborso, non aveva manifestato, nei termini di decadenza previsti dalla legge, la volontà di portare il credito a rimborso o in detrazione. Il credito Iva di Euro 46.089,00, infatti, non indicato nel Mod. Unico degli anni successivi 2007, 2008, 2009 e 2010, poi era stato evidenziato, al rigo VL033001, soltanto con la dichiarazione integrativa prodotta per l'anno 2011, in data 25 settembre 2013, ex art. 2 , comma 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998 ed era stato evidenziato al medesimo rigo nel Mod. Unico società di persone anni 2013 e 2014. Di conseguenza non è condivisibile, in termini di riconoscimento del credito Iva relativo all'anno di imposta 2005, la prospettazione della società ricorrente, che, dopo avere dedotto di avere revocato l'istanza di rimborso del credito Iva perché indotta in errore dall'Amministrazione finanziaria (circostanza quest'ultima, peraltro, del tutto priva di riscontro probatorio), ha interloquito sull'essenzialità dell'errore dedotto e ha ritenuto la rinuncia un atto espresso contro la propria volontà, piuttosto che l'esercizio di una opzione (quella relativa al rimborso del credito Iva) al tempo liberamente esercitata.

14. Per le ragioni di cui sopra, il ricorso deve essere rigettato e la società ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali, sostenute dalla Agenzia controricorrente e liquidate come in dispositivo, nonché al pagamento dell'ulteriore importo, previsto per legge e pure indicato in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna la società ricorrente al pagamento, in favore della Agenzia controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.500,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17, della legge n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della società ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, ove dovuto.

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza