



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 19, riunita in udienza il 09/04/2025 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

BORGONOVO DANIELA, Presidente
CAVALLARO MARIO, Relatore
BORSANI LUISA CARLA, Giudice

in data 09/04/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 2440/2024 depositato il 08/08/2024

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Milano - Via Dei Missaglia, 97 20142 Milano MI

elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Resistente_1 - CF_Resistente_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1
Difensore_2 - CF_Difensore_2

ed elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 302/2024 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado MILANO sez. 2 e pubblicata il 22/01/2024

Atti impositivi:

- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 06820220011159726000 IMP. SOST. PLUS 2017

- sull'appello n. 2462/2024 depositato il 20/08/2024

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Milano - Via Dei Missaglia 97 20144 Milano MI

elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Resistente_1 - CF_Resistente_1

elettivamente domiciliato presso VIndirizzo_1 Milano MI

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 302/2024 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado MILANO sez. 2 e pubblicata il 22/01/2024

Atti impositivi:

- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 68 2022 00111597 26 IRES-ALTRO

a seguito di discussione in camera di consiglio e visto il dispositivo n. 897/2025 depositato il 14/04/2025

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante:

A fronte delle considerazioni svolte, lo scrivente Ufficio, come sopra rappresentato e difeso, e con ogni riserva di ulteriormente argomentare, provare e dedurre nei termini di legge, chiede che codesta Onorevole Corte di Giustizia Tributaria voglia riformare integralmente la sentenza impugnata e, per l'effetto, confermare la legittimità dell'operato dell'Ufficio

Con condanna della parte appellata alla rifusione delle spese di giudizio come da nota spese allegata.

Resistente/Appellato: Non costituito in giudizio

L'Agenzia Provinciale delle Entrate di Milano l'ha proposto appello individuato dall'Agenzia con il n. 3028533 - T9B Ricorso n. 1071843-T9B e notificato il 05/08/2022 contro la sentenza n. 302/02/24 della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano, non notificata, che aveva accolto il ricorso del contribuente Resistente_1 CF_Resistente_1 riguardante la CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820220011159726000 - IMP. SOST. PLUS 2017 e IRES-ALTRO, notificata il 15 giugno 2022 per l'anno d'imposta 2017.

L'importo contestato è di 35.466,91 euro, oltre sanzioni e interessi, ed il valore economico dell'atto è indicato complessivamente in €. 50.588,76.

Come risulta dalla epigrafe del ricorso introttivo di lite nel grado, deve ritenersi che l'Ufficio abbia tenuto in conto, presentando due distinti ricorsi che, come si evidenzia nell'atto, per l'anno di imposta 2015 e 2016 risultavano presentati in origine i modelli 730/2016 anno 2015 e 730/2017 anno 2016, successivamente emendati con le dichiarazioni integrative di cui si discorre, entrambe trasmesse in data 21/6/2018, ma ovviamente riferibili alle distinte annualità di imposta.

La controversia, pertanto è del tutto identica a quella oggetto del ricorso 2462/2024, che è stato riunito al presente procedimento e si basa sulla contestazione di minusvalenze non riconosciute dall'Amministrazione Finanziaria.

La cartella di pagamento è derivata infatti dalla liquidazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 2017. Il contribuente ha presentato dichiarazioni integrative per gli anni 2015 e 2016, ma l'Amministrazione ha disconosciuto le minusvalenze ivi denunciate.

Il contribuente ha presentato ricorso per vari motivi, tra cui fondamentale la tesi dell'emendabilità della dichiarazione dei redditi.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado ha accolto il ricorso del contribuente, ritenendo valide le sue argomentazioni. In particolare, la Corte ha affermato che il contribuente ha presentato le dichiarazioni nei termini e ha potuto perciò integrare le stesse.

E' stata evidenziata la differenza tra il modello 730 e il modello Unico PF, che sarebbe formalmente necessario per la deduzione delle plusvalenze.

La Corte ha ritenuto che l'errore o l'impropria utilizzazione formale della modellistica non influisse sull'imposta degli anni 2016 e 2017.

L'Agenzia delle Entrate nell'appello contesta la sentenza sia per error in iudicando per errata applicazione della normativa fiscale, sia individuando motivo di nullità della sentenza nella sommarietà delle motivazioni. L'agenzia sostiene inoltre che le dichiarazioni presentate oltre i termini sono da considerarsi omesse e sottolinea che il modello 730 non è idoneo alla dichiarazione di plusvalenze.

Già nel ricorso di primo grado n. 5030/2022 il signor Resistente_1 aveva sostenuto che le minusvalenze finanziarie del tutto erroneamente non erano state riconosciute dall'Ufficio.

Più specificamente, la sentenza di prima cura afferma che la dichiarazione integrativa è consentita al contribuente che abbia presentato nei termini la dichiarazione dei redditi, anche se incompleta, per correggere errori parziali della dichiarazione originaria, interpretando in tal senso l'art. 2, comma 8, del DPR n. 322/1998.

I giudici di primo grado hanno sottolineato che la natura dichiarativa del modello 730 permette di emendare o integrare la dichiarazione, contrariamente alla tesi dell'Ufficio che considera il quadro RT sostanzialmente una dichiarazione autonoma.

Inoltre, viene richiamato il principio di generale emendabilità delle dichiarazioni fiscali, che consente al contribuente di opporsi anche in sede contenziosa alla maggiore pretesa tributaria, indipendentemente dalle decadenze previste per la fase amministrativa.

Secondo quanto riportato nella sentenza, i requisiti per una dichiarazione integrativa valida sono la presentazione della dichiarazione originaria nei termini, essendo la dichiarazione integrativa consentita solo al contribuente che abbia presentato la dichiarazione dei redditi entro i termini ordinari, anche se incompleta.

Inoltre, deve trattarsi di correzione di errori parziali della dichiarazione originaria, valutando altresì se il contribuente abbia tenuto un comportamento di buona fede, che è stato ritenuto sussistere nel caso di specie.

La dichiarazione dei redditi, essendo una dichiarazione di scienza, è sempre emendabile, anche oltre i 90 giorni della c.d. "dichiarazione tardiva".

Inoltre, la dichiarazione integrativa è valida se non vi sono decadenze esplicitamente previste dalla normativa, che debbono trovare suggello nella formale locuzione della comminazione di una conseguenza negativa "a pena di decadenza".

Questi principi sono supportati da orientamenti giurisprudenziali e dalla prassi ministeriale, che riconoscono la possibilità di integrare la dichiarazione anche in casi specifici, come la mancata compilazione del quadro RW.

Riassuntivamente, secondo la sentenza con una dichiarazione integrativa possono essere corretti:

Errori parziali: Si possono correggere errori parziali della dichiarazione originaria, purché la dichiarazione sia stata presentata nei termini ordinari.

Errori di fatto o di diritto: In sede contenziosa, il contribuente può opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, allegando errori di fatto o di diritto commessi nella redazione della dichiarazione, che incidono sull'obbligazione tributaria.

Omissioni di quadri o moduli: È possibile integrare la dichiarazione per la mancata compilazione di un quadro o modulo, come il quadro RT o RW, senza che ciò costituisca omessa presentazione della dichiarazione.

La Corte di prima cura in sostanza individua i seguenti principi in materia:

Principio di generale emendabilità: secondo orientamento giurisprudenziale consolidato (Cass., SS. UU., n. 13378/2016), il contribuente può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, allegando errori di fatto o di diritto commessi nella redazione della dichiarazione, anche in sede contenziosa.

Natura giuridica della dichiarazione fiscale: la dichiarazione fiscale è considerata una mera esternazione di scienza del dichiarante, il che comporta la possibilità di correggerla, indipendentemente dalle decadenze previste per la fase amministrativa.

Principio di leale collaborazione e buona fede: ai sensi dell'art. 10 dello Statuto del contribuente, i rapporti tra contribuente e fisco devono essere improntati al principio di collaborazione e buona fede, favorendo l'emendabilità delle dichiarazioni.

Limits all'emendabilità: l'emendabilità trova un limite solo nelle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire di decadenze esplicitamente previste dalla legge, suggellate dalla locuzione "a pena di decadenza".

Questi principi sono stati ribaditi in diverse sentenze della Corte di Cassazione, tra cui la n. 22197/2019 e la n. 27830 /2018.

La buona fede influisce sulle dichiarazioni fiscali in diversi modi, come evidenziato nella sentenza:

Possibilità di integrazione: La buona fede del contribuente permette di integrare la dichiarazione dei redditi

anche se incompleta, riconoscendo la possibilità di correggere errori parziali mediante una dichiarazione successiva.

Principio di leale collaborazione: Secondo l'art. 10 dello Statuto del contribuente, i rapporti tra contribuente e fisco devono essere improntati al principio di collaborazione e buona fede. Questo principio favorisce l'emendabilità delle dichiarazioni fiscali, permettendo al contribuente di opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria in sede contenziosa.

Non applicabilità delle decadenze: La buona fede comporta l'inapplicabilità delle decadenze prescritte per la fase amministrativa in sede giudiziaria, permettendo al contribuente di correggere errori anche dopo i termini ordinari.

In sintesi, la buona fede del contribuente consente una maggiore flessibilità nella correzione delle dichiarazioni fiscali, promuovendo un rapporto di fiducia e collaborazione con l'Amministrazione finanziaria.

La Corte di prima cura ha riconosciuto nella fattispecie concreta la buona fede del contribuente e ha sottolineato che l'errore non ha inciso sulla determinazione dell'imposta degli anni 2016 e 2017, ma solo sull'imposta del 2018.

La Corte ha anche richiamato un orientamento giurisprudenziale consolidato secondo cui il contribuente può opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria in sede contenziosa, indipendentemente dalle decadenze previste per la fase amministrativa.

I motivi del ricorso a suo tempo presentato dal Tomasoni Mario Giuseppe erano analiticamente i seguenti:

Errata applicazione dell'art. 2, comma 7, DPR 322/1998.

Emendabilità della dichiarazione dei redditi.

Applicazione della circolare 21/E del 2013.

Vi erano nel ricorso anche considerazioni qualificabili più strettamente di merito.

Il contribuente aveva presentato anche istanza di sospensione della provvisoria esecutività dell'avviso di accertamento.

Le conseguenze della presentazione tardiva delle dichiarazioni, secondo l'Ufficio, sono invece le seguenti:

Qualificazione come dichiarazioni omesse: Le dichiarazioni integrative relative agli anni 2015 e 2016, inviate il 21/06/2018, sono considerate omesse ex lege poiché presentate oltre i 90 giorni dalla scadenza.

Decadenza del beneficio del riconoscimento delle minusvalenze: Ai sensi dell'art. 68 del TUIR, le minusvalenze devono essere indicate nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui sono state realizzate, a pena di decadenza. La mancata presentazione del quadro RT per gli anni 2015 e 2016 comporta la decadenza del diritto di riportare tali minusvalenze.

Impossibilità di emendare dichiarazioni non presentate: L'Ufficio sostiene che, in assenza di una dichiarazione originaria valida (Modello Unico PF), non si possa parlare di correzione o emendabilità delle dichiarazioni.

Irretrattabilità delle dichiarazioni per sopravvenute decadenze: secondo la giurisprudenza citata dall'Ufficio, le dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire delle decadenze non possono essere modificate tramite dichiarazioni integrative.

E' possibile emendare una dichiarazione dei redditi solo nei seguenti casi:

Correzione di errori o omissioni: Ai sensi dell'art. 2, comma 8, del DPR n. 322 /1998, le dichiarazioni possono essere integrate entro i termini per l'accertamento per correggere errori o omissioni, inclusi quelli che determinano un maggiore debito o un minore credito (integrative a favore).

Tempestività della dichiarazione originaria: L'opportunità di emendare è condizionata alla presentazione tempestiva della dichiarazione originaria da integrare.

Buona fede del contribuente: La possibilità di integrare la dichiarazione è riconosciuta al contribuente che abbia presentato nei termini una dichiarazione anche se incompleta e si sia accorto successivamente di un errore parziale.

In sede contenziosa: Secondo la giurisprudenza consolidata (Cass., SS. U.U., n. 13378/2016), il contribuente

può opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria in sede giudiziaria, allegando errori di fatto o di diritto commessi nella redazione della dichiarazione, anche se le decadenze previste per la fase amministrativa sono già maturate.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'art. 2, comma 8, del DPR n. 322 /1998 prevede che le dichiarazioni fiscali possono essere integrate entro i termini per l'accertamento, per correggere errori o omissioni. Queste integrazioni possono riguardare sia:

Errori che determinano un maggiore debito o un minore credito: in tal caso, si tratta delle cosiddette dichiarazioni integrative a favore del contribuente.

Condizione di tempestività: L'integrazione è possibile solo se la dichiarazione originaria è stata presentata nei termini previsti dalla normativa.

Questa norma consente ai contribuenti di correggere eventuali errori o lacune nelle dichiarazioni fiscali già presentate, purché rispettino i requisiti di tempestività e siano effettuate entro i termini di accertamento.

Anche di recente il Giudice di legittimità (cfr. Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 11/02/2025, n. 3451) ha ribadito il principio che "In tema di imposte sui redditi, il principio di generale emendabilità della dichiarazione delle imposte deve essere riconosciuto anche in sede contenziosa, permettendo al contribuente di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco e di allegare errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine decadenziale previsto dall'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322. Tali errori sono emendabili sia tramite dichiarazione integrativa che in sede giudiziale. Ed ancora (Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 30/08/2024, n. 23409: "L'inizio di verifiche fiscali, accessi, ispezioni o altre attività amministrative di accertamento non impedisce al contribuente di presentare una dichiarazione tardiva entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario, la quale è considerata valida ai sensi dell'art. 2, comma 7, D.P.R. n. 322 del 1998, con l'applicazione delle relative sanzioni per il ritardo." Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 08/08/2024, n. 22407: "In tema di dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa ex art. 2, commi 8 e 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998 è strumento idoneo a correggere errori o omissioni derivanti da obiettiva incertezza interpretativa sulla norma agevolativa, consentendo al contribuente di fruire di agevolazioni fiscali non precedentemente indicate. Tale possibilità è riconosciuta anche in sede contenziosa, evitando l'assoggettamento del contribuente a tributi non dovuti in conformità ai principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e della correttezza dell'azione amministrativa." Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 05/04/2024, n. 9073 "Le denunce dei redditi costituiscono di norma delle dichiarazioni di scienza e come tali possono essere emendate dal contribuente in presenza di errori che lo espongano al pagamento di tributi maggiori. (Nella fattispecie in esame, la S.C. ha cassato la decisione dei Giudici di merito che non avevano valutato la possibilità che la fattispecie fosse riconducibile nell'ambito dell'errore riconoscibile, in un caso in cui le modalità di compilazione della dichiarazione contenevano elementi contraddittori, ossia la compilazione del rigo VA42, ai fini dell'adeguamento agli studi di settore, ma anche l'inserimento, nella medesima dichiarazione, al rigo RF1, col. 2, di una causa di esclusione dell'applicazione degli studi di settore)."

Ma si vedano anche Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lombardia Milano, Sez. IV, Sentenza, 08/01/2024, n. 31 "La posizione debitoria del contribuente che dopo la presentazione di un piano di rateizzazione non ottemperi agli impegni, produce una cristallizzazione del debito verso l'Erario. Debito che ben può essere compensato nel suo residuo con quanto contenuto nelle dichiarazioni integrative, ancorché tardive, sull'importo consolidato a seguito dell'accordo con il fisco.", Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 19/05/2023, n. 13902 "Nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria recuperi, ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600

del 1973, e dell'art. 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, un credito esposto nella dichiarazione oggetto di liquidazione, maturato in una annualità per la quale la dichiarazione risulti omessa, il contribuente può dimostrare, mediante la produzione di idonea documentazione, l'effettiva esistenza del credito non dichiarato, e, in tale modo, viene posto nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato (salvo sanzioni ed interessi) qualora avesse presentato correttamente la dichiarazione, atteso che, da un lato, il suo diritto nasce dalla legge e non dalla dichiarazione e, da un altro, in sede contenziosa, ci si può sempre opporre alla maggiore pretesa tributaria del Fisco, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.", Cass. civ., Sez. VI - 5, Ordinanza, 31/01/2023, n. 2931 "Deve confermarsi l'emendabilità, in generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione tributaria, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione e ciò per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa. Ne consegue l'illegittimità della ripresa fiscale ove la mancata immediata fruizione del beneficio fiscale nel relativo anno di imposta non possa dirsi imputabile ad una scelta discrezionale del contribuente, bensì all'incertezza interpretativa relativa alla cumulabilità delle agevolazioni tributarie di cui già lo stesso usufruiva, con la detassazione degli investimenti ambientali previsti dalla c.d. "Tremonti ambientale".

Comparando tali indicazioni con la fattispecie concreta oggetto di esame e ricorrendo ai principi ermeneutici generali della prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario e nella valorizzazione di un rapporto basato sulla relazione collaborativa reciproca fra Erario e contribuente, previa analisi della buona fede del soggetto privato, emergono elementi che confermano la sentenza di prima cura, in quanto la correzione sostanziale del rapporto di debito – credito, che l'Agenzia delle Entrate non mette mai formalmente in discussione, peraltro legittima anche in sede di dichiarazione integrativa, è comunque un residuale diritto azionabile anche in sede contenziosa, come è stato fatto dal contribuente, a cui posso essere ascritte violazioni e lacune formali procedurali, ma a cui non viene eccepita nella sostanza la liceità astratta del recupero di imposta.

Né pare rinvenibile una carenza di buona fede nell'errata utilizzazione dei quadri e moduli relativi ai recuperi di imposta, ove essa sia effettivamente esistente, ed appare infine in linea con i criteri costituzionalmente rilevanti di applicazione in maniera paritaria della posizione fiscale dei contribuenti senza privilegiare o favorire un risultato che deriverebbe non dalla sua posizione sostanziale dinanzi all'ordinamento e dai presupposti di merito, ma da mancati o errati adempimenti formali parziali, essendo comunque ritualmente stata presentata una seppur non completamente corretta dichiarazione originaria.

Non si può non convenire sulla natura di dichiarazione di scienza della dichiarazione reddituale e sulla inesistenza nella specie di una disposizione che determini a pena di decadenza il riconoscimento della causa di detrazione.

In ogni caso, tale esame non supererebbe la facoltà di procedere nel senso indicato anche in sede giurisdizionale, non costituendo la fase amministrativa dell'accertamento il termine ultimo per l'esercizio di azioni di accertamento del merito del rapporto tributario.

In conclusione, l'appello dell'Ufficio va respinto. La mancata costituzione dell'appellata esonera dalla regolazione delle spese di lite, che peraltro risultavano compensate già in prima cura.

Visto l'articolo 35, comma 1, del decreto legislativo n. 546/92

P.Q.M.

La Corte rigetta l'appello e, per l'effetto, conferma la sentenza n. 302/2024 della Corte Tributaria di primo grado di MILANO. Compensa integralmente fra le parti le spese del grado. Il Relatore Mario Cavallaro Il Presidente Daniela Borgonovo