

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24863 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: GORI PIERPAOLO
Data pubblicazione: 31/08/2026

*Oggetto: cartella pagamento
- liquidazione automatizzata
- dichiarazione integrativa -
avviso bonario - preclusione*

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9149/2025 R.G. proposto da
DOMUS BET S.R.L., in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avv. Sergio Cacopardo, indirizzo posta elettronica certificata: sergio.cacopardo@pec.ordineavvocaticatania.it;

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentate e difese dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliate in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

– controricorrente –

avverso la sentenza n.8094/17/2024 della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia depositata il 31.10.2024, non notificata. Udata la relazione svolta nell'adunanza camerale del 13 maggio 2026 dal consigliere Pierpaolo Gori.

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia veniva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 1184/3/2024 della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Catania che aveva accolto il ricorso introduttivo di Domus Bet S.r.l. avente ad oggetto la cartella di pagamento n. 293 2022 0066130372000 emessa all'esito del controllo automatizzato ex art. 54 bis, d.P.R. 633/1972, sulla dichiarazione IVA relativa all'anno di imposta 2017, da cui era risultata IVA a debito a carico della contribuente per euro 69.726,00.
2. La società impugnava la cartella di pagamento in quanto fondata su una dichiarazione originaria superata da una successiva dichiarazione integrativa, favorevole, regolarmente trasmessa e accettata dall'Agenzia delle Entrate prima dell'emissione del ruolo. Il giudice di prime cure annullava la cartella, condividendo tale prospettazione difensiva secondo cui il controllo automatizzato aveva interessato l'originaria dichiarazione e non quella integrativa che in un secondo momento la società aveva presentato, per emendare gli errori nei quali era incorsa compilando la prima, come consentito dalla vigente normativa.

3. Il giudice d'appello riformava tale decisione, pur dando atto che, sulla base del testo vigente degli artt.2 e 8 d.P.R. n.322/1998, come modificati dal d.l. 193/2016, tenuto conto che la dichiarazione originaria era relativa all'anno di imposta 2017 ed era stata presentata il 28.4.2018, il termine ultimo per emendarla a favore del contribuente sarebbe scaduto il 31.12.2023. Trattandosi del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, la presentazione in data 25.11.2021 della dichiarazione integrativa da parte della società si collocava entro tale finestra temporale. Tuttavia, il giudice riteneva esistente un impedimento di ordine logico alla utile presentazione dell'integrativa, costituito dalla notifica in data 8.11.2021 della contestazione alla società - con cd. avviso bonario - di una violazione commessa nella redazione della primigenia dichiarazione, in quanto, diversamente interpretando, si sarebbe vanificata la disciplina prevista dal legislatore per la violazione.

La sentenza, inoltre, affermava anche che, in forza del comma 6-bis dell'art.8 d.P.R. n.322 del 1998, era consentito sino 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione presentare una nuova dichiarazione, salva l'applicazione delle sanzioni. Passava quindi ad esaminare la correttezza sostanziale della dichiarazione, ossia la debenza o meno dell'IVA originariamente esposta a debito e la correttezza della dichiarazione integrativa ed escludeva che la società avesse fornito la necessaria giustificazione per escludere l'IVA a debito nel periodo di imposta.

Infine, dato atto che non era stata devoluta in appello la questione del contraddittorio endoprocedimentale, confermava la cartella originariamente impugnata.

4. Propone ricorso per cassazione la società, affidato a cinque motivi, cui replica l'Agenzia delle entrate con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., viene dedotta la violazione o falsa applicazione degli artt.2, comma 8 bis, e 8, comma 6 bis, d.P.R. n.322/1998, per non aver il giudice riconosciuto che la dichiarazione integrativa presentata il 25.11.2021, nei termini di legge, aveva sostituito la precedente dichiarazione presentata il 28.4.2018 per il periodo di imposta 2017, sanando l'errore originariamente commesso dalla società e che, conseguentemente, la cartella di pagamento fondata sul controllo automatizzato ex art. 54 bis d.P.R. 633/1972 della dichiarazione originaria è illegittima. La ricorrente afferma così che il giudice avrebbe stabilito *«che al contribuente spetti comunque provare nel merito l'esattezza dei dati rettificati, pur in assenza di alcuna contestazione da parte dell'Amministrazione al momento della ricezione della dichiarazione integrativa»* (p.17 ricorso).

2. Il motivo è infondato. Il giudice, nella sua complessiva argomentazione, non ha escluso la validità e l'efficacia della dichiarazione integrativa presentata il 25.11.2021 e, correttamente, l'ha valutata.

Attraverso un'unica complessiva argomentazione, all'esito di un articolato ragionamento ha affermato, a pag.3 della sentenza, che *«la dichiarazione integrativa presentata dalla DOMUS BET srl dopo la comunicazione di irregolarità ma prima della cartella di pagamento per cui è giudizio non può che mantenere efficacia anche dopo l'emissione di quest'ultima, con conseguente applicabilità della disciplina di cui al trascritto comma 6 bis dell'art. 8 d.P.R., il focus non può che spostarsi sulla correttezza sostanziale della dichiarazione»*.

Il punto non è perciò non aver il giudice riconosciuto che la dichiarazione integrativa presentata il 25.11.2021, nei termini di legge, ha so-

stituito la precedente dichiarazione presentata il 28.4.2018 per il periodo di imposta 2017 come postula la ricorrente, ma, piuttosto, che il giudice, al termine della disamina del contenuto dell'integrativa e sulla base del compendio probatorio, in forza di un'articolata motivazione ha escluso il venir meno del debito di imposta per il suddetto periodo.

3. Con il secondo motivo la contribuente, in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., deduce la violazione o falsa applicazione dell'art. 54 bis, d.P.R. n.633 del 1972, da parte della sentenza impugnata che, pur riconoscendo la validità e l'efficacia della dichiarazione integrativa presentata il 25.11.2021 avrebbe *«erroneamente ritenuto legittima la cartella di pagamento fondata sulla dichiarazione originaria, ormai giuridicamente superata dalla dichiarazione integrativa»* (p.18 ricorso)

4. Con il terzo motivo, da scrutinarsi unitamente al primo per stretta connessione, la ricorrente, ex art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., lamenta la violazione degli artt.112 e 115 cod. proc. civ. per ultrapetizione da parte del giudice in quanto, nella motivazione della sentenza, si legge a pag.19 del ricorso, *«la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado ha ritenuto di dover scrutinare la correttezza sostanziale del contenuto della dichiarazione integrativa, sostenendo che "il focus non può che spostarsi sulla correttezza sostanziale della dichiarazione", pur riconoscendone formalmente la validità»*. Il tutto, benché l'Amministrazione non avesse contestato la veridicità o attendibilità dei dati riportati nella dichiarazione rettificativa e il giudizio avesse ad oggetto unicamente la legittimità della cartella fondata su una dichiarazione originaria ritenuta dalla società non più esistente agli effetti giuridici.

5. I due motivi devono essere trattati congiuntamente in quanto strettamente connessi.

La seconda censura non trova ingresso perché non coglie compiutamente la ragione della decisione, la quale, dopo una articolata argomentazione, esamina l'integrativa ritenendola valida ed efficace e conferma la cartella, ma non in quanto emessa sulla base della precedente dichiarazione come postula il motivo, bensì in quanto *funditus* «*Onde corroborare la correttezza della dichiarazione integrativa la DOMUS BET s.r.l. si è limitata a produrre i registri e le liquidazioni periodiche Iva da cui non risulterebbe alcun importo a titolo di saldo per l'anno 2017, astenendosi però dallo spiegare l'origine dei diversi dati contabili inseriti nella primigenia dichiarazione*» (v. p.3 sentenza). Perciò, la CGT2 esamina l'integrativa, ma stabilisce che il suo contenuto, che ha effettivamente modificato quello della precedente, non è supportato da prova idonea a dimostrare il venir meno del debito di imposta.

6. Il terzo mezzo di impugnazione - in disparte dall'erronea identificazione del paradigma processuale di censura che avrebbe dovuto essere sulla base del suo contenuto il n.4 dell'art.360, primo comma, cod. proc. civ. - è poi infondato. È infatti controverso nel processo l'*an* e il *quomodo* della modifica alla primigenia dichiarazione apportata dall'integrativa, tanto è vero che l'accoglimento della richiesta della contribuente di annullamento della cartella passa attraverso il riconoscimento della fondatezza di quanto contenuto nell'integrativa, sopravvenuta all'originaria dichiarazione.

Orbene, il giudice, sulla base di un'ampia motivazione, conclude nel senso che l'integrativa nella fattispecie è valida ed efficace: «*la dichiarazione integrativa presentata dalla DOMUS BET srl dopo la comunicazione di irregolarità ma prima della cartella di pagamento per cui è giudizio non può che mantenere efficacia anche dopo l'emissione di*

quest'ultima, con conseguente applicabilità della disciplina di cui al trascritto comma 6-bis dell'art. 8 d.P.R., [e] il focus non può che spostarsi sulla correttezza sostanziale della dichiarazione» (cfr. p.3 sentenza).

Sulla base di tale premessa, correttamente la CGT2 ne esamina il contenuto ossia la dimostrazione di quanto ivi dichiarato, senza incorrere nel vizio di ultrapetizione, dal momento che il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'Ufficio (Cass. n. 18777 del 2020). Non si configura dunque alcuna nullità della sentenza per i profili evidenziati nel terzo motivo, posto che la sentenza resa all'esito del giudizio d'appello, ha deciso il merito delle pretese riformando completamente la sentenza di primo grado e il *decisum* del giudice d'appello è diventato correttamente la nuova fonte di regolamentazione della *res in lite* (effetto sostitutivo del giudizio d'appello).

7. Il quarto motivo della società lamenta, ai fini dell'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., la violazione degli artt.36, comma 2, n.4, d.lgs. n.546/1992, 132, comma 2, n.4, cod. proc. civ. perché la sentenza impugnata sarebbe affetta da nullità per difetto di motivazione, ovvero per motivazione apparente, contraddittoria ed omissiva. La motivazione sarebbe tale da non consentire la ricostruzione del percorso logico-giuridico seguito dal giudice che ha *«così deciso: ha ritenuto valida ed efficace la dichiarazione integrativa presentata il 25.11.2021 dopo l'invio della comunicazione di irregolarità, spiegando l'iter logico attraverso il quale è pervenuta a tale conclusione; ha disconosciuto gli effetti di tale dichiarazione integrativa, pur in assenza di un atto amministrativo che ne avesse messo in discussione la validità; ha ritenuto insufficiente la documentazione fornita dal contribuente e la rettifica del volume d'affari apparirebbe "sospetta" per via della riduzione*

dell'imponibile, senza tuttavia spiegare perché tale documentazione non possa giustificare la correzione effettuata; ha considerato prevalenti e attendibili i dati dello spesometro relativi alla società per l'anno in contestazione contenuti nell'atto di appello in stralcio, riportati privi di alcun riscontro dall'Ufficio per la prima volta nel secondo grado del giudizio, ritenendoli non contestazioni nuove ma semplici difese; ha completamente ignorato i dati dello spesometro dell'anno 2017 depositati dal contribuente con allegate ricevute di presentazione, senza analizzarne il contenuto né confutarli in fatto o in diritto» (così, p.22 ricorso).

8. Il mezzo di impugnazione è infondato.

Con riferimento alla categoria della motivazione apparente evocata si rammenta che la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, dev'essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. Sez. Un., 7 aprile 2014 n. 8053 cui hanno fatto seguito numerose pronunce conformi delle Sezioni ordinarie, tra cui Cass. n. 7090/2022 nonché Cass. n. 6986/2023, in motivazione).

La argomentazione che conduce il giudice a ritenere incongruo il contenuto della integrativa è la seguente: *«Onde corroborare la correttezza della dichiarazione integrativa la DOMUS BET srl si è limitata a produrre i registri e le liquidazioni periodiche Iva da cui non risulterebbe alcun importo a titolo di saldo per l'anno 2017, astenendosi però dallo spiegare l'origine dei diversi dati contabili inseriti nella primigenia dichiarazione, soprattutto a fronte del fatto che la correzione che ha comportato l'azzeramento del debito Iva dapprima esposta per quasi 70.000,00 € è consistita nella modifica - oltremodo sospetta, considerati gli importi - delle operazioni imponibili che, dai 605.060,00 € in origine indicati, nella dichiarazione integrativa si sono ridotte della metà, attestandosi a 304.098,00 €, nonché a fronte della circostanza che i dati indicati nello spesometro 2017 per quanto attiene al totale degli acquisti ed al volume degli affari sono del tutto coincidenti con quelli esposti nella prima dichiarazione e non altrettanto con quelli riportati nella dichiarazione integrativa»* (p.3 sentenza).

Dunque, vi è, secondo il giudice, un primo argomento di peso, ossia la illogica drastica correzione sul medesimo periodo di imposta rispetto a quanto in precedenza dalla parte stessa dichiarato e che porta ad annullare il debito di imposta, ritenuta incongrua in relazione agli importi per l'attività e tipologia aziendale svolta e un secondo argomento, basato sulle risultanze dello spesometro che, al contrario di quanto dichiarato nell'integrativa, conferma la congruità del contenuto della primigenia dichiarazione della società. Tale motivazione, sorretta da logica e riferimenti al quadro istruttorio, rispetta il minimo costituzionale, ed è preclusa al giudice di legittimità qualunque valutazione della sua sufficienza.

9. Il quinto motivo censura, sempre in rapporto all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., la violazione dell'art.57 d.lgs. n.546/1992

per aver il giudice ritenuto erroneamente ammissibile, nel giudizio di appello, l'introduzione di nuovi elementi istruttori – nella specie, i dati desunti dallo "spesometro" relativo all'anno 2017 – qualificandoli come "mere difese", nonostante si trattasse di elementi del tutto nuovi e mai allegati né prodotti nel corso del giudizio di primo grado.

10. La doglianza è infondata.

Il giudice sotto il profilo oggetto di doglianza così argomenta: *«Circostanza, quella da ultimo evidenziata, che la DOMUS BET srl ha contestato, da un lato asserendo che il riferimento allo spesometro costituiva un allargamento del thema decidendum effettuato nel giudizio di gravame e, come tale, indebito, dall'altro lato che lo spesometro riportato dall'Agenzia delle entrate nel proprio atto di appello non corrispondesse a quello trasmesso dalla società nell'aprile del 2018. Rilevi, quelli sollevati dalla società appellata, in relazione ai quali va evidenziato che il riferimento allo spesometro altro non costituisce che un argomento difensivo – come tale non soggetto a barriera preclusiva alcuna – che l'Agenzia delle entrate ha legittimamente introdotto nel giudizio per contrastare l'asserzione del primo giudice a tenore della quale i registri e le liquidazioni periodiche dell'Iva relativi all'anno 2017 bastassero a corroborare la correttezza della dichiarazione integrativa e, in ultima analisi, l'insussistenza di una Iva a debito nel predetto anno di imposta, dall'altro che l'unica differenza non pare essere relativa allo spesometro trasmesso quanto, piuttosto, alla riconciliazione operata dalla stessa parte»* (p.4 sentenza).

Il Collegio rammenta che, in tema di giudizio tributario, nei giudizi introdotti in primo grado prima del 4 gennaio 2024 si applica, per effetto della decisione della Corte costituzionale n. 36 del 2025, la disciplina della produzione di nuovi documenti in grado di appello dettata dall'art. 58 del d.lgs. n. 546 del 1992 nel testo vigente prima della modifica

introdotta dall'art. 4 del d.lgs. n. 220 del 2023, anche se il processo risulti pendente in sede di giudizio di legittimità (Cass. n. 16456 del 2026).

Perciò, nel testo applicabile *ratione temporis* al presente processo, è salva la possibilità per le parti di produrre in appello documenti nuovi. Anche se non si tratta di mere difese come afferma la sentenza impugnata, e sul punto la motivazione dev'essere corretta, giustamente il giudice tiene conto del profilo dello spesometro sulla base dei documenti prodotti in appello che conferma l'incongruenza dell'integrativa, e motiva a riguardo essendo sottratto al giudice di legittimità sostituire il proprio apprezzamento a quello svolto dal giudice del merito in termini logici e coerenti.

11. Il ricorso è perciò rigettato e le spese di lite seguono la soccombenza, liquidate come da dispositivo tenuto conto che le controricorrenti sono costituite con un unico controricorso.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in euro 5.900,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Si dà atto che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 13.5.2026

La Presidente
Giulia Iofrida