

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25406 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: GORI PIERPAOLO
Data pubblicazione: 16/09/2026

*Oggetto: giudice tribu-
tario -giudizio di rinvio -
contenuto dichiarazione
integrativa - onere*

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20778/2024 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rap-
presentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (PEC
ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it), con domicilio eletto in Roma, via
Dei Portoghesi, n. 12;

– *ricorrente* –

Contro

C.D.F. S.r.l., in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa, anche disgiuntamente, dagli Avv.ti Salvatore Virgone e Cristina Mancuso ed elettivamente domiciliata in Roma presso lo studio professionale dell'avv. Pierbiagio Tavaniello nella via Cassiodoro n. 6 e all'indirizzo di posta elettronica certificata salvatorevirgone@avvocatiagrigento.it;

– controricorrente –

Nonché

ADER – AGENZIA DELLE ENTRATE-RISCOSSIONE, in persona del legale rappresentante pro tempore;

-intimata-

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Sicilia, n. 3271/3/24 depositata il 24 aprile 2024, non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 10 settembre 2026 dal consigliere Pierpaolo Gori.

FATTI DI CAUSA

1. La Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Sicilia, decidendo in sede di rinvio a seguito di ordinanza della Cassazione n. 9221/2023, in accoglimento del ricorso in appello proposto dalla società C.D.F. S.r.l. nei confronti dell'Agenzia delle Entrate- Direzione Provinciale di Agrigento e di Riscossione Sicilia s.p.a., ora Agenzia delle Entrate-Riscossione, avverso la sentenza resa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento n. 3071/5/2016, annullava la cartella di pagamento, emessa nei confronti della C.D.F. a seguito del controllo automatizzato ex art. 36 bis, del d.P.R. n. 600/73, e 54-bis, d.P.R. n. 633/72, della

dichiarazione mod. unico 2012 da cui scaturiva il recupero di IVA, interessi e sanzioni per l'anno di imposta 2011.

2. La società impugnava l'atto contestando vizi formali della cartella e, nel merito, la debenza dell'imposta alla luce del contenuto della dichiarazione in data 28.12.2013 integrativa e correttiva della precedente dichiarazione contenuta nel modello unico 2012, nella quale per errore era stata indicata materia imponibile. L'Agenzia, nel costituirsi, eccepiva che nessun rilievo aveva l'inoltro, ex art. 2, commi 8 e 8 bis, del d.P.R. n. 322/98, della dichiarazione integrativa e correttiva, essendo tardiva, ben oltre il termine del 30.09.2013. L'agente della riscossione eccepiva il proprio difetto di legittimazione.

3. Il giudice di prime cure rigettava il ricorso introduttivo, decisione inizialmente confermata dal giudice d'appello, impugnata per Cassazione dalla contribuente, e da cui scaturiva l'ordinanza n. 9221/2023. La Corte fissava nel processo il principio secondo cui il contribuente aveva facoltà di emendare la propria dichiarazione fiscale, anche dopo la proposizione della domanda giudiziale, laddove inficiata da errori di fatto o di diritto, salva l'applicazione delle sanzioni, e demandava al giudice del rinvio di tenerne conto.

Riassunto il processo, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia accoglieva il ricorso proposto dalla C.D.F. e annullava la cartella di pagamento originariamente impugnata.

4. Avverso tale decisione propone ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidato a un solo motivo. Resiste con controricorso la C.D.F. S.r.l., che illustra con memoria. L'agente della riscossione è rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con un unico motivo la ricorrente prospetta, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'articolo 36-bis, d.P.R. n. 600/73, 54-bis. d.P.R. n. 633/72, 2697 cod. civ.. L'Amministrazione lamenta che, nel giudizio di rinvio a seguito del *dictum* della Cassazione, in forza del quale cui deve tenersi conto della dichiarazione correttiva del contribuente che ha rettificato un imponibile positivo dichiarato in un imponibile negativo, ha errato il giudice a non tener conto che sussiste l'onere del contribuente di provare le spese e i costi che giustifichino la dichiarazione correttiva, non essendo sufficiente la stessa come fonte di prova.

2. Il motivo è fondato.

L'ordinanza n. 9221/2023 della Corte di cassazione ha chiesto al giudice del rinvio di tener conto della dichiarazione presentata dalla società in data 28.12.2013, integrativa e correttiva della precedente dichiarazione contenuta nel modello unico 2012, per le ragioni ivi specificate da intendersi qui riproposte.

Dal momento che la dichiarazione dei redditi non è una dichiarazione di volontà, bensì una dichiarazione di scienza, emendabile e ritrattabile, il contribuente è sempre ammesso, in sede contenziosa, a provare che l'originaria dichiarazione era viziata da un errore di fatto o di diritto e che il presupposto impositivo non era sussistente (cfr. Cass. Sez. U. 30/06/2016, n. 13378; Cass. 28/10/2015, n.21968).

Ma, per l'appunto, egli deve fornire la prova nel giudizio di quanto dichiarato, e il giudice non può limitarsi *tout court* a prendere per buona l'integrativa in luogo dell'originaria dichiarazione. In applicazione delle regole generali sulla ripartizione dell'onere della prova stabilite dall'art. 2697 cod. civ., spetta al contribuente che modifica e corregge la propria dichiarazione dimostrare il fatto impedivo dell'obbligazione tributaria.

3. Sebbene la dichiarazione sia emendabile, anche in sede contenziosa, ed è quindi consentito al contribuente di fare valere errori di fatto o di diritto, la mera presentazione di una dichiarazione integrativa non determina, di per sé, il venir meno della pretesa tributaria fondata sui dati della dichiarazione originaria.

Grava, infatti, sul contribuente che intenda contestare la pretesa l'onere di dimostrare l'errore dichiarativo inizialmente commesso e la correttezza degli elementi posti a fondamento della successiva rettifica.

4. Al contrario, dalla motivazione della sentenza impugnata emerge che il giudice di merito ha non solo erroneamente addossato all'Amministrazione l'onere di contestare specificamente i dati indicati dal contribuente nella dichiarativa, ma ha anche applicato il principio di non contestazione, anziché a fatti primari dedotti nel processo o secondari serventi la prova, alla dichiarazione integrativa stessa, al di fuori del perimetro del principio dell'art.115 cod. proc. civ.. Ha infatti stabilito che *«il controllo/verifica dell'Amministrazione doveva essere effettuato con riferimento alla dichiarazione integrativa»* e, in assenza, dato che *«l'Agenzia delle Entrate non ha mai contestato il merito della dichiarazione integrativa»* (v. p.5 sentenza), la cartella fondata sul controllo automatizzato della antecedente dichiarazione contenuta nel modello unico dovesse essere annullata.

4.1. Nel processo tributario, il principio di non contestazione di cui all'art. 115 cod. proc. civ. opera sul piano della prova e non contrasta, né supera, il diverso principio per cui la mancata presa di posizione sul tema introdotto dal contribuente non può restringere il *thema decidendum* ai soli motivi contestati se sia stato chiesto il rigetto dell'intera domanda (Cass., n. 22616 del 2024), e l'Agenzia ha chiesto la reiezione dell'impugnazione della cartella.

5. Era il giudice a dover effettuare quel controllo sull'aderenza dell'integrativa ai fatti di causa che la CGT2 afferma dovesse essere compiuto dall'Agenzia in sede di procedimento. La circostanza che nel giudizio l'Amministrazione avesse inizialmente incentrato la propria difesa sulla tardività della dichiarazione integrativa non modifica il principio secondo il quale il giudice, una volta riconosciuta l'emendabilità della dichiarazione, deve verificarne il contenuto sulla base delle prove versate nel processo, secondo l'ordinario canone di riparto della prova di cui all'art. 2697, cod. civ.

6. Il contribuente che ha rettificato in diminuzione un'imponibile positivo inizialmente dichiarato ad opera della successiva dichiarazione integrativa e correttiva ex art. 2, commi 8 e 8 bis, del d.P.R. n. 322/98, deve provare l'esistenza delle componenti negative che giustifichino l'abbattimento dei ricavi e così della materia imponibile, non essendo l'integrativa in sé e per sé una fonte di prova, trattandosi di mera dichiarazione in proprio favore.

Il giudice del rinvio si atterrà al principio di diritto che precede nel rivalutare i fatti e gli atti di causa.

7. La sentenza impugnata è perciò cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, per ulteriore esame del profilo e per il regolamento delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, per ulteriore esame del profilo e per il regolamento delle spese di lite.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10 settembre 2026

La Presidente

Giulia Iofrida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale