Civile Ord. Sez. 5 Num. 26429 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: GALASSO GIOVANNI
Data pubblicazione: 07/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 2196/2020 R.G. proposto da:

FRIDIM GROUP S.R.L. (c.f. 07016210960), in persona del Sig. Antonello Frisone, dichiaratosi legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocato Annamaria Mugnolo (c.f. MGNNMR757D497Z);

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (c.f. 80224030587);

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 2412/2019 depositata il 5/6/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22/9/2026 dal Consigliere Giovanni Galasso.

## FATTI DI CAUSA

1. Dalla sentenza impugnata e dagli atti delle parti risulta che la Fridim Group S.r.l. impugnava il diniego di sgravio in autotutela della cartella di pagamento n. 068020150068918719000 - con la quale era stato recuperato un credito d'imposta utilizzato in compensazione per il periodo d'imposta 2011 - notificato il 28/10/2016. La ricorrente deduceva che, in data 31 dicembre 2012, aveva presentato una dichiarazione integrativa per il periodo d'imposta 2010, esponendo un credito IVA di € 69.885; tale credito era stato riportato nella dichiarazione per l'anno 2011 ed utilizzato in compensazione. L'Amministrazione, tuttavia, aveva recuperato l'imposta, notificando prima la cartella sopra indicata (ai sensi dell'art. 54 bis d.P.R. 633/1972) e, successivamente (il 23/8/2016), un'intimazione di pagamento per € 110.329,14. La società, affermando di aver avuto conoscenza della cartella solo per effetto della notifica dell'intimazione, aveva quindi chiesto lo sgravio in autotutela, allegando documentazione volta a sostenere l'illegittimità della pretesa; tale richiesta era stata tuttavia rigettata in considerazione della tardività della dichiarazione integrativa.

La Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva il ricorso, osservando che non era stata fornita la prova della notifica della cartella; aggiungeva che non era possibile verificare l'entità o la sussistenza del credito indicato nella dichiarazione integrativa, sicché tutte le altre questioni non potevano essere esaminate.

2. Avverso tale sentenza proponeva appello l'Amministrazione; la contribuente non si costituiva nel giudizio di impugnazione.

Con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale della Lombardia accoglieva l'appello e dichiarava inammissibile l'originario ricorso della società. Osservava, infatti, che la mancata impugnazione della cartella rendeva definitiva la pretesa, sicché era

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

"illegittimo" il ricorso contro il diniego di sgravio, proponibile *«solo per vizi formali, e non riferibili al merito della vicenda»*.

3. Avverso tale sentenza la ricorrente ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un solo motivo illustrato con memoria.

L'amministrazione ha resistito con controricorso.

**RAGIONI DELLA DECISIONE**

1.1 Con l'unico motivo di ricorso la società ha dedotto il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione dell'art. 19 d.lgs. 546/1992. Ad avviso della ricorrente, la CTR avrebbe erroneamente ritenuto che l'impugnazione avesse ad oggetto vizi della pretesa impositiva ormai divenuta definitiva; in realtà, il ricorso era stato proposto per denunciare la violazione dei principi che governano il potere di autotutela, volto a perseguire l'interesse al ripristino della legalità e ad assicurare che il contribuente sia destinatario di una tassazione in misura giusta, sicché, in presenza di un provvedimento illegittimo, l'esercizio di tale potere sarebbe doveroso. Ha altresì evidenziato la violazione della disciplina sulla dichiarazione integrativa che, per effetto del d.l. 193/2016, anche se favorevole al contribuente, può essere presentata entro il termine di decadenza previsto per l'accertamento.

1.2 Il motivo è infondato.

Va innanzi tutto precisato che alla presente controversia non trovano applicazione gli artt. 10 *quater* e 10 *quinquies* l. 212/2000, introdotti dal d.lgs. 219/2023 a decorrere dal 18/1/2024.

Operano quindi i principi elaborati da questa Corte nella vigenza dell'art. 2 *quate*r d.l. 564/1994 conv. in l. 656/1994 e del d.m. 37/1997, secondo i quali il sindacato del giudice sul provvedimento di diniego dell'annullamento in sede di autotutela dell'atto tributario divenuto definitivo è limitato all'accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto,



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

originarie o sopravvenute, dovendo invece escludersi che possa essere accolta l'impugnazione del provvedimento di diniego proposta dal contribuente che contesti vizi dell'atto impositivo per tutelare un interesse proprio ed esclusivo (Cass. n. 11457/2010; Cass. n. 15194/2014; Cass. n. 3442/2015; Cass. n. 18604/2019; Cass. n. 20200/2020; Cass. n. 7318/2022; Cass. n. 25659/2023); pertanto non è ammissibile la deduzione di vizi dell'atto di cui si chiede il ritiro, ormai divenuto definitivo (Cass. n. 11457/2010).

L'esercizio del potere di autotutela, infatti, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181/2017, si basa su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente (cfr. Cass. n. 21146/2018).

Per tali ragioni è stato anche osservato che l'interesse *«a che "ciascun cittadino sia soggetto ad una tassazione conforme alla legge e correlata alla propria capacità contributiva" è un interesse astratto (coincidente con il ripristino della legalità) laddove invece, per giustificare la doglianza contro il diniego di autotutela occorre che sia dedotto un interesse generale (cioè travalicante quello individuale della parte in causa), concreto e specifico (come, ad esempio, l'interesse derivante dall'intervenuto annullamento da parte del giudice amministrativo di un atto presupposto a quello in questione; di atto basato su una affermazione di principio, suscettivo di generalizzazione, errata), in esatta corrispondenza all'interesse di cui l'amministrazione deve dar conto nella motivazione dell'atto di annullamento (adottato anche in assenza di sollecitazione del privato)»* (Cass. n. 4937/2019; nello stesso senso, cfr. Cass. n. 1965/2018).

Nel caso di specie, tanto nel ricorso, quanto, soprattutto, nella memoria (nella quale si ribadisce che l'accoglimento dell'istanza di autotutela sarebbe giustificato dall'*«interesse generale alla corretta esazione del tributo, coincidente con l'interesse a che non venga preteso*



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

*un debito non dovuto per effetto del mancato riconoscimento di un credito IVA sostanzialmente spettante»*; cfr. pag. 5 della memoria) la ricorrente si è limitata a fare riferimento alla necessità di evitare una tassazione eccessiva ed ingiusta, sicché il motivo di ricorso non può essere accolto.

2.1 Deve peraltro aggiungersi che anche la motivazione del diniego appare corretta, essendo comunque tardiva la dichiarazione integrativa.

Questa Corte a Sezioni Unite, con la sentenza 30 giugno 2016, n. 13378, ha infatti affermato 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. 600/1973 solo se diretta ad evitare un danno per la P.A., mentre, se intesa 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 il diverso termine previsto dalla legge.

Tale principio è stato ribadito anche in successive pronunce (Cass. n. 11507/2018; Cass. n. 27583/2018; Cass. n. 30796/2018).

2.2 La disciplina della dichiarazione integrativa è poi effettivamente mutata, come sostenuto dalla ricorrente.

Il comma 8 dell'art. 2 d.P.R. n. 322/1998 è stato infatti modificato dall'art. 5 d.l. 22/10/2016 n. 193, conv. dalla legge 1/12/2016 n. 225, nel senso che *«le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare […] non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600».* Lo stesso d.l. ha poi



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

espressamente disciplinato i termini di rettifica della dichiarazione IVA (ai quali in precedenza si riteneva applicabile la disciplina relativa alle dichiarazioni dei redditi), aggiungendo all'art. 8 d.P.R. n. 322/1998 il nuovo comma 6 bis, il quale, per quanto interessa, stabilisce che *«[…] le dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione da presentare […] non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni»*.

Per effetto di tali innovazioni, dunque, non vi è più differenza, con riguardo al termine per la rettifica, tra dichiarazione "a favore" e dichiarazione "a sfavore" del contribuente, in quanto in entrambi i casi la dichiarazione integrativa può essere presentata entro il termine di decadenza dell'Amministrazione dal proprio potere di accertamento.

2.3 Tuttavia, *«la modifica dell'art. 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, realizzata dall'art. 5 del d.l. n. 193 del 2016 (conv. dalla l. n. 225 del 2016), in virtù della quale la stessa può essere presentata entro il termine di decadenza dell'amministrazione dal proprio potere di accertamento, non ha efficacia retroattiva, non trattandosi di norma di interpretazione autentica, con la conseguenza che, per le fattispecie verificatesi anteriormente, tale termine si applica solo se la dichiarazione integrativa è volta ad evitare un danno per la Pubblica Amministrazione, mentre se è intesa ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, deve essere presentata entro il termine della dichiarazione per il periodo di imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, ferma la facoltà per il contribuente di richiedere*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

*il rimborso entro il diverso termine previsto dalla legge»* (Cass. n. 17506/2019).

La disciplina introdotta dal d.l. 193/2016 non può dunque trovare applicazione alla fattispecie *de qua*, in quanto la dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta 2010 – e favorevole alla contribuente in quanto contenente un credito a suo favore - è stata presentata il 31/12/2012.

3. In definitiva, il ricorso va rigettato.

La contribuente va condannata al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità in favore dell'Amministrazione, in considerazione della soccombenza.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in € 5.900,00 per compenso, oltre alle spese eventualmente 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 l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 22/9/2026.

La Presidente

Giulia Iofrida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale