

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE****SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta da

ANDREINA GIUDICEPIETRO · Presidente

MARIA LUISA DE ROSA · Consigliere

GIAN PAOLO MACAGNO · Consigliere

LUCIANO CIAFARDINI · Consigliere-Rel. R.G.N. 15851/2016

RICCARDO ROSETTI · Consigliere Ud. 9/7/2024 – CC

Oggetto: accertamento
d'ufficio –
presentazione del solo
frontespizio della
dichiarazione

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15851/2016 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, con sede in Roma, in persona del
Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa
dall'Avvocatura Generale dello Stato, nei cui uffici domicilia in Roma,
alla via Dei Portoghesi, n. 12

– *ricorrente* –

Contro

ROSARIO, elettivamente domiciliato presso l'Avv.

che lo

rappresenta e difende in forza di procura speciale allegata al ricorso

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Sicilia – sez. staccata di Siracusa, depositata il 22 dicembre 2015, n.
5301/16/15;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 9 luglio 2024
dal Consigliere Luciano Ciafardini;



FATTI DELLA CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate eseguiva un accertamento d'ufficio, ai sensi dell'articolo 41 del d.P.R. n. 600 del 1973, nei confronti di Rosario emettendo nei suoi confronti, all'esito, un avviso per esigere somme a titolo di Irpef (e relative addizionali regionale e comunale), Irap e Iva in relazione all'anno d'imposta 2003, oltre sanzioni e interessi per la somma complessiva di euro 61.859.

Alla base dell'accertamento d'ufficio vi era la circostanza che il contribuente aveva omissso la presentazione della dichiarazione per l'anno d'imposta di riferimento.

L'Agenzia delle entrate riteneva che il contribuente non avesse mai fornito la prova della presentazione della dichiarazione, rappresentata unicamente dalla comunicazione di avvenuta ricezione della dichiarazione telematica, essendosi limitato a produrre soltanto il frontespizio del modello Unico 2004. Si sarebbe trattato, dunque, di un caso di dichiarazione nulla che consentiva all'ufficio impositore di procedere ad accertamento d'ufficio.

2. Contro questo atto il contribuente proponeva ricorso innanzi alla CTP, deducendo, tra l'altro, che la dichiarazione non poteva essere considerata nulla ma soltanto incompleta, con la conseguenza che l'amministrazione finanziaria doveva essere dichiarata decaduta dall'esercizio del potere impositivo per decorso del termine previsto per l'azione di recupero a tassazione di imposte relative all'anno 2003, che doveva essere calcolato a partire dalla presentazione della dichiarazione, sia pure incompleta.

3. Il motivo di ricorso era accolto dalla CTP, che dichiarava assorbite le altre censure, con una decisione che veniva appellata dall'Agenzia delle entrate.

4. La CTR rigettava l'appello, ritenendo che correttamente i giudici di primo grado avessero reputato la dichiarazione presentata dal contribuente come "incompleta" piuttosto che "nulla od omessa", essendo incontestato che, per l'annualità 2003, era stato "prodotto dal contribuente esclusivamente il frontespizio del modello Unico



2004 (protocollo n. 21002911158-0000001 del 2.11.2004) trasmesso mediante procedura telematica. Riteneva la CTR che la stessa produzione di un numero di protocollo da parte dell'Agazia delle entrate militasse nel senso che l'avvenuto ricevimento di tale dichiarazione potesse essere considerata come fatto pacifico, sicché residuava la sola questione relativa alla qualificazione della trasmissione in via informatica del solo frontespizio della dichiarazione, senza compilazione dei successivi quadri, come "omessa" dichiarazione o come "incompleta" dichiarazione.

Per la CTR, mancando una specifica norma che riconducesse tale ipotesi a una fattispecie di nullità della dichiarazione - tale da poterla equiparare ad un'omessa presentazione ex articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 - non era possibile assimilare la presentazione del solo frontespizio della dichiarazione ad una omessa presentazione di quest'ultima. Per i giudici di secondo grado, in mancanza di compilazione dei quadri successivi alle due pagine del frontespizio, l'Agazia delle entrate avrebbe dovuto eventualmente rifiutare la trasmissione in via telematica della dichiarazione, per mancanza dei requisiti minimi di compilazione richiesti; in alternativa, accettata (in via informatica) la trasmissione, l'Agazia delle entrate avrebbe dovuto ritenere i quadri successivi come riportanti il valore ZERO, e dunque disporre eventuali controlli consequenziali e procedere, nei tempi prescritti per il caso di dichiarazione incompleta, all'azione di recupero a tassazione di imposte reputate dovute.

Correttamente, dunque, la sentenza appellata avrebbe considerato decaduta l'Amministrazione finanziaria dal potere di procedere all'emissione dell'atto impositivo, per decorso del termine previsto per il caso delle dichiarazioni solo incomplete.

5. Contro questa decisione l'Agazia delle entrate ha proposto ricorso per Cassazione, affidato a un unico motivo.

6. Ha resistito con controricorso il contribuente.

7. Costituito il contraddittorio camerale ai sensi dell'articolo 380 bis c.p.c., *ratione temporis* vigente, la proposta di definizione per



manifesta fondatezza del ricorso veniva contrastata con memoria critica da parte del contribuente.

8. Il collegio riteneva quindi che la controversia non fosse di immediata evidenza decisoria e rinviava a nuovo ruolo la causa, che giunge ora nuovamente all'esame della Corte.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 1 del d.lgs. n. 471 del 1997 e degli artt. 41 e 43 del d.P.R. n. 600 del 1973.

La ricorrente ha richiamato l'orientamento di legittimità risalente a Sez. 5, Sentenza n. 10759 del 10/05/2006 (rv. 590594-01), secondo cui «La presentazione, da parte del sostituto di imposta, di una dichiarazione compilata nel solo frontespizio, e per il resto priva di ogni contenuto e non sottoscritta, configura un'ipotesi di dichiarazione omessa, onde, in caso di versamento integrale delle ritenute, da un lato, non rientra fra le mere irregolarità "che non rilevano ai fini della determinazione del reddito" ai sensi del D.L. n. 69 del 1989, art. 21, comma 1 - come convertito dalla L. n. 154 del 1989 -, e, dall'altro ed a maggior ragione, non può essere considerata valida ai sensi del successivo comma 3, lett. c) del medesimo art. 3, perché priva della (sola) sottoscrizione - allo stesso modo esclusa l'ipotesi della presentazione all'ufficio competente, a mente della lett. b), evocata in maniera impropria dal ricorrente».

Per la ricorrente, l'adempimento compiuto dal contribuente sarebbe stato solo formale e come tale valutabile come omissione della dichiarazione, senza che rilevi il fatto che *aliunde* l'Amministrazione possa ricavare i dati necessari per la determinazione dell'imposta dovuta, dal momento che la norma punta a responsabilizzare il contribuente.

D'altra parte, aggiunge, una dichiarazione compilata nel solo frontespizio, e per il resto priva di ogni contenuto, quand'anche eventualmente sottoscritta, configurerebbe un'ipotesi di



dichiarazione "inesistente", in quanto inidonea a svolgere, anche solo parzialmente, la funzione ad essa demandata.

Dovendosi qualificare la dichiarazione presentata dal contribuente come omessa o, comunque, nulla, l'Amministrazione non poteva quindi essere considerata decaduta dal potere impositivo.

2. Il ricorso non è fondato.

3. Il controricorrente ha riproposto le eccezioni già presentate sin dal primo grado di giudizio e ritenute assorbite da entrambe le sentenze di merito e, tra queste, quella di decadenza dal termine per procedere all'accertamento d'ufficio, non potendosi considerare la dichiarazione presentata come nulla.

Su quest'ultimo punto, unico da prendere in considerazione nel presente giudizio, la controricorrente ha evidenziato, in fatto, che - secondo le istruzioni tecniche somministrate dalla stessa Agenzia delle entrate (che però non allega, né riproduce, neppure per riassunto) - le dichiarazioni fiscali presentate per via telematica vengono scartate dallo stesso software ministeriale qualora dal controllo informatico risultino errori.

Nel caso di specie, afferma la controricorrente - anche in tal caso, senza però né allegare né riprodurre il documento di cui si sta trattando - la dichiarazione sarebbe stata trasmessa con importi pari a zero e il software ministeriale avrebbe consentito l'invio solo previa mancata conferma di tali quadri, sicché l'unico quadro confermato sarebbe risultato il frontespizio.

Non si sarebbe trattato, dunque, di una trasmissione del solo frontespizio, ma di una dichiarazione operata da un soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili (e, come tale, mai esonerato dalla presentazione delle dichiarazioni fiscali), sebbene "con redditi dei relativi quadri o operazioni imponibili con importi a zero", con la conseguenza che, secondo le stesse specifiche tecniche, il contribuente non avrebbe potuto inviare la dichiarazione senza escludere la conferma dei relativi quadri, per non subire lo scarto informatico da parte del software.



4. A prescindere dalla possibilità di valutare le giustificazioni, in fatto, addotte dalla controricorrente, senza che di esse abbia dato conto la sentenza impugnata, occorre partire dalla considerazione che il precedente citato dalla ricorrente (Sez. 5, Sentenza n. 10759 del 10/05/2006, rv. 590594-01) è stato pronunciato in rapporto ad una fattispecie verificatasi (nel lontano anno 1982) in un contesto, anche normativo, del tutto differente da quello qui rilevante e caratterizzato da forme di presentazione delle dichiarazioni fiscali ancora legate esclusivamente alla modalità cartacea.

5. Nel diverso scenario caratterizzato dalla predisposizione di procedure informatizzate di trasmissione delle dichiarazioni fiscali, questa Corte ha affermato che non può considerarsi "omessa" la dichiarazione dei redditi che, riportando i soli dati necessari alla individuazione del contribuente, risulti priva di ogni indicazione circa gli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione dell'imponibile, poiché tale giudizio deve essere riservato «solo alle ipotesi più radicali, quali l'assoluta inesistenza del documento o la mancata trasmissione all'Ufficio» (Sez. 5, Ordinanza n. 1879 del 28/01/2021, rv. 660302-01), dal momento che lo stesso art. 1 del d.P.R. n. 600 del 1973 consente di reputare esistente la dichiarazione pur se priva dei dati necessari per la ricostruzione del reddito, laddove contempla che i redditi non indicati si considerano non dichiarati: tale evenienza ben può verificarsi non solo relativamente all'omessa indicazione solo di alcuni redditi, ma anche in relazione a tutti i redditi percepiti dal soggetto.

In altre parole, gli artt. 1 e 4 del d.P.R. n. 600 del 1973 non autorizzano a sostenere che una dichiarazione dei redditi, comunque presentata ma contenente solo i dati necessari per l'individuazione del contribuente, senza alcuna indicazione riguardo agli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione dell'imponibile, debba essere considerata omessa, giacché l'omessa indicazione dei dati necessari per la determinazione dell'imponibile non preclude la



giuridica esistenza della dichiarazione e quindi l'ammissibilità di una dichiarazione integrativa volta a correggere l'omissione.

6. Del resto, Sez. 5, Ordinanza 25/10/2017, n. 25266, aveva già ricordato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la dichiarazione inviata in via telematica si ritiene ricevuta dal momento della comunicazione di ricevimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, atto che assolve alla finalità di fornire prova dell'avvenuta, tempestiva, consegna da parte del contribuente e del regolare adempimento degli obblighi di presentazione, precisando che «tale disciplina si applica anche nel caso in cui si siano verificati i cosiddetti errori bloccanti della trasmissione telematica, che - con i tempi e le modalità di cui alla circolare n. 35 del 23 aprile 2002 del Ministero delle finanze - sono segnalati nel sistema telematico consultabile dal contribuente, il quale, messo in condizione di avvedersi in tempo utile dell'avvenuto scarto della propria dichiarazione, può porvi tempestivo rimedio (cfr. Cass. n. 675 del 2015; conf. Cass. n. 11156 del 22014, n. 7558 e n. 16003 del 2015)».

La medesima pronuncia da ultimo citata ha ricordato che: a) la comunicazione attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata in via telematica prevista dall'art. 3, comma 10, del d.P.R. n. 322 del 1998, è il documento in formato elettronico trasmesso dall'Agenzia delle entrate al contribuente o all'intermediario all'uopo incaricato che prova che la dichiarazione è stata presentata e che essa è stata ricevuta dall'amministrazione; b) la comunicazione è generata dal servizio telematico nel quale la dichiarazione è immessa dal contribuente o dall'intermediario incaricato, a condizione che la sua presentazione non sia inibita dalla presenza di anomalie che determinano il blocco alla trasmissione (c.d. errori bloccanti che il servizio evidenzia a mezzo di tre o quattro asterischi); c) la comunicazione è emessa a seguito dell'avvenuta presentazione della dichiarazione e contiene l'esito del primo controllo formale operato su di essa, in caso negativo operando lo



scarto della dichiarazione, ed è inoltrata al contribuente o all'intermediario incaricato dopo breve tempo; d) qualora di seguito alla trasmissione della comunicazione emergano, nella fase di liquidazione della dichiarazione errori o anomalie, l'intermediario abilitato sarà raggiunto da un preavviso telematico di irregolarità, del cui contenuto potrà prendere visione onde adottare le iniziative del caso.

7. Dando continuità a questi principi, quindi, può affermarsi che la presentazione in via telematica del solo frontespizio della dichiarazione fiscale, accettato dal sistema informatico con la comunicazione di un numero di protocollo, senza l'indicazione di errori bloccanti, può essere equiparata alla presentazione di una dichiarazione "in bianco", che non può considerarsi, in sé e per sé, dichiarazione omessa o nulla.

Del resto, sarebbe spettato all'Amministrazione finanziaria fornire la prova che, invece, il servizio telematico aveva in realtà generato una comunicazione di errore bloccante, che avrebbe reso necessaria una seconda tempestiva trasmissione della dichiarazione, ovviamente emendata dal segnalato errore.

8. Infine, va ricordato che la giurisprudenza di legittimità è nel senso di ritenere che perfino la dichiarazione dei redditi priva della sottoscrizione del contribuente non sia radicalmente inesistente, essendo possibile la sanatoria mediante sottoscrizione successiva ovvero «in forza di valutazioni in fatto che consentano di attribuire l'atto al contribuente, senza richiedere un'ultronea postuma sottoscrizione, superflua a fronte della volontà di utilizzare l'atto manifestata in sede processuale» (Cass. sez. 6-5, 26 luglio 2012, n. 13313).

9. Il ricorso va dunque rigettato.

10. Quanto alle spese, esse possono essere compensate, per la peculiarità della questione trattata.

11. Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, si deve dare atto che non sussistono i presupposti processuali per il



versamento, da parte dell'Agenzia delle entrate **ricorrente**,
dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello
previsto per il ricorso.

PQM

Rigetta il ricorso.

Compensa le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso, in Roma, il 9 luglio 2024.

La Presidente

Andreina Giudicepietro

