



SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Ente non commerciale – prestazioni di servizi agli associati – fatturazione - omesso versamento Iva – dichiarazione integrativa

- Consigliere -

ORDINANZA

- *ricorrente* -

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (pec:
ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it);



- controricorrente -

avverso la sentenza n. 188/05/2024 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della LOMBARDIA, depositata in data 17/01/2024; udita la relazione svolta nella camera di consiglio non partecipata del 28 novembre 2025 dal Consigliere relatore dott. Lucio Luciotti;

FATTI DI CAUSA

1. La controversia ha ad oggetto l'impugnazione di una cartella di pagamento emessa ex art. 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 a seguito di controllo formale della dichiarazione IVA presentata [REDACTED] per l'anno d'imposta 2017 con cui veniva richiesto alla predetta Associazione il pagamento dell'IVA dichiarata ma non versata.

2. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia con la sentenza in epigrafe indicata ha accolto l'appello proposto dall'Ufficio avverso la sfavorevole sentenza di primo grado.

Richiamati i principi affermati da Cass. n. 20843/2020 e Cass. n. 24220/2023, i giudici di appello hanno affermato che *«l'Associazione ricorrente [...] una volta avvedutasi dell'errore commesso in sede di liquidazione dell'imposta sulla base delle fatture emesse e di presentazione del Modello IVA 2018, ha omissa il versamento dell'imposta dovuta in base alle sue stesse fatture ed alla sua stessa dichiarazione, anziché provvedere (come avrebbe dovuto), una volta effettuato il pagamento, ad intraprendere le procedure per il recupero dell'imposta eventualmente non dovuta; e ciò senza tenere conto della detrazione dell'IVA versata esercitabile dai cessionari delle sue prestazioni»*; *«Né, ad avviso di questo Collegio, tenuto conto di quanto osservato dalla Corte di legittimità nelle pronunzie testé richiamate, può giungersi ad una diversa conclusione per il fatto che, a distanza di tempo e comunque ben oltre il termine per il versamento dell'IVA dovuta in base alla sua stessa dichiarazione, l'Associazione*



contribuente abbia proceduto (sia pure nel termine utile di cui al comb. disp. artt. 8, co 6-bis, dpR 322/1998 e 57, co.1, dpR 633/1972) alla presentazione (in data 18.11.2021: doc. 3 fase. I grado ric.) di una dichiarazione IVA integrativa a correzione del mod. IVA 2018, non comprendendosi come tale circostanza potesse legittimare ex post l'irrituale omesso versamento dell'imposta su cui si fonda la contestata cartella di pagamento».

3. Avverso tale statuizione ricorre per cassazione l'Associazione con atto affidato a due motivi, cui replica l'intimata con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo mezzo di cassazione l'Associazione ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione del combinato disposto dagli artt. 1 e 4, comma 4, ultimo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, sostenendo che tale ultima disposizione, nella versione vigente *ratione temporis*, stabilisce, in espressa deroga alle disposizioni generali, che per taluni enti di natura associativa (tra cui quelli a carattere sindacale e di categoria, come la ricorrente) non si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate verso corrispettivi specifici, in conformità delle finalità istituzionali, a favore degli associati, com'era pacifico nel caso di specie. Tali prestazioni devono considerarsi, pertanto, escluse dal campo di applicazione dell'IVA per difetto del relativo presupposto soggettivo costituito dall'esercizio abituale di attività commerciale ex art. 4 citato.

Le prestazioni rese agli associati artigiani, verso corrispettivi specifici, nell'ambito dell'attività istituzionale e non commerciale dell'Associazione (come peraltro statuito dalla sentenza di prime cure, secondo cui *"la Commissione ritiene fondate le argomentazioni di Parte ricorrente relativamente alla natura non commerciale della propria attività istituzionale, peraltro riconosciuta dall'Ufficio ai fini Ires in altro*



contenzioso", non oggetto di appello sul punto), non sono assimilabili alle *"operazioni non imponibili"*, come sostanzialmente ritenuto dalla gravata decisione, ma sono, invece, *"fuori campo"* IVA.

Nel caso di specie non vi erano errori suscettibili di correzione ai sensi dell'art. 26 del decreto IVA ma di fattispecie a priori escluse e non soggette all'applicazione dell'imposta e alle relative norme e procedure di liquidazione, contabilizzazione e versamento, trattandosi di un tributo relativamente al quale l'Associazione non è titolare di alcun rapporto di imposta con l'Erario e non assume la veste di *"debitore d'imposta"* IVA. Inoltre, l'asserito *"rischio di perdita di gettito erariale derivante dall'utilizzo o dalla possibilità di utilizzo della fattura da parte del destinatario della fattura ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta dovuta o assolta in via di rivalsa"*, è affermazione meramente apodittica e, comunque, insuscettibile di identificare l'Associazione come debitrice di imposta per le prestazioni di cui trattasi.

Secondo la ricorrente, nei casi come quello in esame, di mancanza del presupposto soggettivo della commercialità IVA, con conseguente estraneità all'ambito di applicazione della stessa imposta, l'Agenzia delle Entrate non può chiedere il pagamento dell'imposta al prestatore non soggetto alla stessa (e, quindi, estraneo al rapporto di imposta IVA) ma, al più, può rivolgersi al destinatario/committente al fine di accertare se, e in quale misura, egli abbia eventualmente fruito di una detrazione che abbia diminuito il suo debito di imposta, a quel punto indebita ovvero egli se abbia, in ipotesi, provveduto alla correzione della fattura erroneamente ricevuta (residuando in tal caso, il diritto degli associati di rivalersi, in via civilistica, [REDACTED] per la restituzione dell'importo versato).

Precisa, «per completezza espositiva», che «solo a partire dal 1° gennaio 2025 [...], a seguito della [...] entrata in vigore delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2021, le prestazioni come quelle in



esame non saranno più escluse dalla soggettività IVA ma rientreranno nel campo di applicazione dell'imposta, seppure in esenzione IVA, con conseguente modifica dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972».

2. Il motivo è infondato e va rigettato.

Al riguardo, pare opportuno premettere, in via generale, che sono considerate effettuate nell'esercizio di impresa le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da associazioni che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, e per le altre associazioni sono invece considerate effettuate nell'esercizio di impresa le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati, ove rese verso il pagamento di un corrispettivo o di uno specifico contributo supplementare; in via eccezionale, invece, è esclusa la qualificazione di prestazione fatta nell'esercizio di attività commerciale delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi a condizione che siano "effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive". La possibilità di usufruire dell'agevolazione di cui all'art. 4 d.P.R. n. 633 del 1972 e 111 TUIR, anche a seguito della riforma introdotta dall'art. 4 l. 383 del 2000, deriva, infatti, dal concorso di due circostanze: a) dall'esclusione della qualificazione dell'attività svolta come attività commerciale, in ragione dell'affinità e strumentalità della stessa con i fini istituzionali (esclusione questa non ravvisabile nel caso di specie); b) dallo svolgimento dell'attività unicamente in favore dei soci.

Essendo questo il quadro di riferimento, che non subisce alcuna alterazione dalle modifiche introdotte d.l. n. 146 del 2021, conv, con modif., dalla legge n. 215 del 2021, agli artt. 4 e 10 del decreto IVA, prevedendo l'esenzione per le prestazioni in esame, è agevole dedurre che solo le prestazioni ed i servizi che realizzano le finalità istituzionali, senza specifica organizzazione e verso il pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione, non vadano considerate



come compiute nell'esercizio di attività commerciale e, quindi, come non imponibili, mentre ogni altra attività espletata dagli stessi soggetti deve ritenersi rientri nel regime impositivo (Cass. n. 19839/2005; Cass. 20073/2005; Cass. 2680/2004; Cass. n. 6340/ 2002; Cass. n. 3850/ 2000; n. 4964/2000; Sez. 5, Ordinanza n. 15474 del 2018; Cass. 22142 del 2022).

L'art. 149 (già 111-bis) d.P.R. n. 917 del 1986 stabilisce poi che, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta ed indica specificamente una serie di parametri cui ancorare il giudizio in ordine a detta qualificazione.

3. Nel caso in esame, essendo incontestati la natura di ente non commerciale dell'Associazione e lo svolgimento dell'attività unicamente in favore degli associati, la contribuente non avrebbe dovuto emettere fattura per i corrispettivi incassati dagli associati in quanto non imponibili.

Avendo, però, operato diversamente, l'Associazione, quale emittente della fattura, in base al principio di cartolarità, è tenuta a versare l'imposta ivi liquidata a meno che non l'abbia tempestivamente corretta o annullata ai sensi dell'art. 26, d.P.R. n. 633 del 1972, sì da consentire l'applicazione dell'esatta imposta dovuta ed il corretto esercizio del diritto di detrazione da parte del destinatario, fermo restando che l'inottemperanza agli adempimenti richiesti dalla norma non consente all'Amministrazione finanziaria di pretendere il pagamento dell'imposta, né osta al riconoscimento del rimborso dell'IVA indebitamente versata in eccedenza ove il giudice di merito abbia accertato che sia stato definitivamente eliminato il rischio che il destinatario abbia utilizzato o possa utilizzare tale documento ai fini



della detrazione (così in Cass. n. 20843/2020 che richiama anche Cass. n. 10974/2019; n. 22963/2018; n. 10939/2015).

«Tale affermazione», come precisa Cass. n. 20843/2020, citata, «risulta coerente con la giurisprudenza eurounitaria, la quale ha affermato che, ai sensi dell'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva (e, oggi, dell'art. 203, direttiva 2006/112/CE), chiunque esponga l'i.v.a. in una fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci è debitore di tale imposta e, dunque, indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione soggetta ad i.v.a., in relazione all'esigenza di eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale derivante dall'esercizio del diritto a detrazione (cfr. Corte Giust., 8 maggio 2019, EN.SA ; Corte Giust., 31 gennaio 2013, Stroy trans; Corte Giust., 18 giugno 2009, Stadeco)». Pertanto, «quando colui che ha erroneamente emesso una fattura, in quanto relativa a prestazione non imponibile, abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale o, comunque, tale rischio sia definitivamente venuto meno per aver l'amministrazione fiscale negato definitivamente il diritto alla detrazione dell'i.v.a. esercitato dal committente o cessionario, non può essere negato all'emittente la fattura il diritto al rimborso dell'i.v.a. fatturata per errore e versata (cfr. Corte giust. 11 aprile 2013, Rusedespred)».

4. Va, pertanto, condiviso e qui ribadito il principio affermato da Cass. n. 20843/2020, sopra citata, secondo cui, «In tema di IVA, ove sia erroneamente emessa fattura per operazioni non imponibili, il contribuente ha diritto al rimborso dell'imposta versata qualora provveda alla rettifica della fattura ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, ovvero qualora sia accertato il definitivo venir meno del rischio di perdita di gettito erariale derivante dall'utilizzo o dalla possibilità di utilizzo della fattura da parte del destinatario della fattura ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta dovuta o assolta in via di rivalsa». In tale pronuncia si è precisato che «l'accertamento del



definitivo venir meno di un siffatto rischio presuppone l'accertamento che la fattura erroneamente emessa sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale, annotandola nel registro acquisti od in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione, ovvero che l'Amministrazione finanziaria abbia contestato e definitivamente disconosciuto con provvedimento divenuto definitivo - o riconosciuto legittimo con accertamento passato in giudicato - il diritto alla detrazione vantato dal destinatario della predetta fattura».

Dell'insussistenza di tale rischio la ricorrente non dà alcuna evidenza nel ricorso ma, anzi, sostiene che spetta all'Agenzia delle entrate «rivolgersi al destinatario/committente al fine di accertare se, e in quale misura, egli abbia eventualmente fruito di una detrazione che abbia diminuito il suo debito di imposta, a quel punto indebita ovvero egli se abbia, in ipotesi, provveduto alla correzione della fattura erroneamente ricevuta (residuando in tal caso, il diritto degli associati di rivalersi, in via civilistica, ██████████ per la restituzione dell'importo versato)».

Il motivo va, pertanto, rigettato precisandosi che in senso del tutto analogo si era già espressa questa Corte nell'ordinanza n. 15694/2024, pronunciata tra le stesse parti ed avente il medesimo oggetto, ovvero l'impugnazione di una cartella di pagamento emessa a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione presentata dall'Associazione per l'anno d'imposta 2016.

5. Con il secondo motivo di ricorso viene dedotta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 8, commi 6-bis e 6-quinquies, del d.P.R. n. 322 del 1998.

Sostiene la ricorrente che «la tempestiva presentazione della dichiarazione integrativa Modello IVA 2018 [...] con cui l'Associazione ha



espunto le prestazioni in questione dall'ambito di applicazione dell'imposta, ha comportato la sostituzione dei relativi dati rispetto a quella originaria, erroneamente presentata. Ne consegue, quindi, che l'oggetto di controllo automatizzato ex art. 54 bis del D.P.R. n. 633/1972 non potevano essere certamente i dati originari ma quelli sostituiti che, naturalmente, potranno essere oggetto di controllo formale da parte dell'Amministrazione finanziaria entro gli ordinari termini decadenziali decorrenti dalla relativa presentazione (con conseguente "rigenerazione" dei termini per i relativi controlli formali e sostanziali). La questione ha carattere decisivo poiché da ciò consegue l'illegittimità e infondatezza, ab origine, della cartella di pagamento n. [REDACTED] poiché avente ad oggetto la liquidazione automatizzata di dati errati, originariamente indicati in una dichiarazione IVA che, nei termini di legge, sono stati eliminati e sostituiti mediante la presentazione di una tempestiva dichiarazione integrativa IVA».

Richiama, quindi, il principio giurisprudenziale in base al quale la dichiarazione del contribuente affetta da errore, sia esso di fatto ovvero di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, è emendabile e ritrattabile quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, atteso che la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio (Cass., Sez. V, 30 luglio 2018, n. 20119; Cass., Sez. V, 26 febbraio 2004, n. 3904; Cass., Sez. V, 12 giugno 2002, n. 8362; Cass., Sez. I, 17 febbraio 1992, n. 1901).

In buona sostanza, la ricorrente sostiene che la presentazione della dichiarazione integrativa comporta la sostituzione della dichiarazione



emendata a quella originaria, senza che a ciò osti la natura dell'errore emendato

6. Il motivo è infondato e va rigettato.

Invero, nel caso di specie non si pone alcun problema di emendabilità della dichiarazione reddituale quanto, piuttosto, delle fatture, le quali non cessano di esistere né di produrre effetti a seguito della rettifica della dichiarazione. In buona sostanza, la rettifica doveva riguardare queste ultime e non la dichiarazione e, come si è detto esaminando il primo motivo di ricorso, doveva essere effettuata con le modalità di cui all'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 o, in alternativa, provando la completa eliminazione da parte dell'emittente del rischio di perdita del gettito fiscale.

7. A ciò aggiungasi che anche la tesi dell'emendabilità della dichiarazione reddituale, sostenuta nel motivo in esame, è priva di fondatezza.

Al riguardo, infatti, va ricordato che secondo un consolidato orientamento di questa Corte (da ultimo Cass. n. 16592/2025), sebbene le denunce dei redditi costituiscono di norma delle dichiarazioni di scienza e possono, quindi, essere modificate ed emendate, anche in sede giudiziale, in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti (cfr. Cass., Sez. U, n. 13378 del 30/06/2016), le scelte che il contribuente può operare, in quest'ambito, attraverso la compilazione di un modulo predisposto dall'erario, ad esempio per avvalersi di un beneficio fiscale o per optare per il rimborso piuttosto che per l'utilizzazione in compensazione di un credito d'imposta, implicano una manifestazione di volontà, cui la concessione del beneficio o quell'opzione è subordinata, avente valore di atto negoziale, la quale è, in quanto tale, irretrattabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall'amministrazione (arg. da



Cass., Sez. 5, sentenza n. 31237 del 29/11/2019, Rv. 656287 – 01; vedi anche Cass., Sez. Trib., ordinanza n. 33373 del 19/12/2024, punto 4.5).

Il principio di generale emendabilità della dichiarazione, sia essa dei redditi che dell'IVA, si riferisce, infatti, all'ipotesi ordinaria nella quale la stessa rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza, mentre, nelle parti in cui abbia carattere negoziale lo stesso non opera, salvo che il contribuente dimostri il carattere essenziale ed obiettivamente riconoscibile dell'errore in cui sia incorso, ai sensi degli artt. 1427 e ss. c.c. (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 35133 del 29/11/2022, Rv. 666409 – 01; in termini, Cass. n. 7294 del 2012 e Cass. n. 1117 del 2018)

Pertanto, alla scelta dell'Associazione contribuente di operare in regime di imponibilità IVA, ovvero di considerare le prestazioni rese nei conforti dei propri associati come compiute nell'esercizio di attività commerciale e, quindi, come imponibili, va attribuito carattere negoziale in quanto manifestazione della volontà di non usufruire del regime agevolato e, come tale, essa era irretrattabile e non poteva, pertanto, essere oggetto di dichiarazione integrativa. E, quindi, la presentazione della stessa da parte dell'Associazione non era idonea ad elidere il debito IVA esposto nella originaria dichiarazione annuale.

8. In estrema sintesi, il ricorso va rigettato e la ricorrente condannata al pagamento delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese processuali che liquida in euro 2.400,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento,



da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma il 28 novembre 2025

Il Presidente

Giuseppe FUOCHI TINARELLI

