



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

6

2016

La Cassazione sulla detraibilità del credito Iva nel caso di omessa presentazione della dichiarazione. Nota di commento a Cassazione, Sezioni Unite, sentenze n.17757 e n.17758 dell'8 settembre 2016

di Fabrizio D'Alessandro

Dottore di ricerca in Diritto finanziario e tributario

Università degli Studi di Napoli "Federico II"

ABSTRACT

The Joint Sections of the Supreme Court have recently spoken on the admissibility of the deduction of Iva excess in case of failure to submit the annual statement of the vesting period and on the tools used by the tax authorities for the control of such case by defining a long-standing conflict case law on the subject.

Pronunciations comment interesting look because with them the judges of legitimacy, having fully retraced the regulatory framework, the evolution of the Financial Service practice, the previous in terms of deduction and amendability of the declaration, they have enhanced the principles which have in recent years as part of Community law and national legislation regarding the relevance of formal violations, designed as a default under a separate obligation from essential conditions laid down by the Iva directives for the exercise of the deduction.

SINTESI

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sono recentemente pronunciate sull'ammissibilità della detrazione di eccedenza Iva in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo di maturazione nonché sugli strumenti utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria per il controllo di tali fattispecie, definendo un annoso contrasto giurisprudenziale sul tema.

Le pronunce in commento appaiono interessanti in quanto con esse i giudici di legittimità, dopo aver compiutamente ripercorso il quadro normativo in materia, l'evoluzione della prassi dell'Amministrazione finanziaria, i precedenti in tema di detrazione e di emendabilità della dichiarazione, hanno valorizzato i principi emersi negli ultimi anni nell'ambito della giurisprudenza comunitaria e in quella nazionale in ordine alla rilevanza delle violazioni formali, intese «come inadempimento di un obbligo distinto dalle condizioni essenziali previste dalle direttive Iva per l'esercizio della detrazione».

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Le vicende processuali – 3. I principi enunciati nella sentenza n.17757/2016 – 4. I principi enunciati nella sentenza n.17758/2016 – 5. Considerazioni conclusive

1. Premessa

Recentemente le Sezioni Unite della Corte di Cassazione sono intervenute al fine di dirimere un risalente contrasto giurisprudenziale in relazione al trattamento da

riservare alle eccedenze di credito Iva maturate in un periodo d'imposta per il quale la relativa dichiarazione annuale è stata omessa dal contribuente, sia con riguardo ai profili sostanziali e alla sorte del credito maturato, sia con riferimento agli strumenti utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria per il controllo di tali fattispecie.

La rilevanza delle questioni esaminate dalla suprema Corte risiedono nel fatto che le eccedenze di credito Iva costituiscono fenomeni fisiologici nel sistema di applicazione del tributo: basti pensare ai casi in cui, per la mancata applicazione dell'imposta in argomento (come, ad esempio, nelle cessioni all'esportazione) oppure per l'applicazione dell'imposta sulle vendite con un'aliquota inferiore rispetto a quella degli acquisti, il meccanismo della detrazione non consente il recupero, in tutto o in parte, dell'imposta assolta sugli acquisti, dando appunto luogo a un credito Iva.

Il DPR n.633 del 1972 disciplina l'utilizzo da parte dei soggetti d'imposta delle eccedenze di credito che si determinano al termine di un periodo d'imposta (crediti Iva annuali) oppure nel corso dello stesso (crediti Iva trimestrali).

Ai sensi dell'art. 30 del DPR n.633/1972 il credito Iva annuale che emerge alla chiusura di un periodo d'imposta (e che deve essere indicato nella relativa dichiarazione) va utilizzato, in via di principio, nel periodo d'imposta successivo per essere computato (c.d. compensazione verticale o interna) in diminuzione delle eccedenze a debito emergenti dalle liquidazioni periodiche Iva.

La citata disposizione normativa stabilisce, altresì, che il credito Iva annuale può essere chiesto a rimborso, ma solo al ricorrere delle specifiche condizioni ivi previste (effettuazione di operazioni imponibili, acquisti di beni ammortizzabili, ecc.)¹.

¹ L'art. 55, comma 1, del DPR n.633/1972 stabilisce invece che «se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto può procedere in ogni caso all'accertamento dell'imposta dovuta indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità. In tal caso l'ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile sono determinati induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolte o venuti a conoscenza dell'ufficio e sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'art. 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli artt. 27 e 33».

Ben accade, tuttavia, che il contribuente, pur vantando un credito d'imposta, non provvedeva alla presentazione della dichiarazione oppure produca la stessa ben oltre il termine di scadenza previsto. Al ricorrere di tali ipotesi si è, dunque, posta la problematica in ordine alla configurabilità o meno del diritto del contribuente alla detrazione dell'Iva.

La tematica ha suscitato l'interesse sia della prassi che della giurisprudenza che, tuttavia, hanno offerto soluzioni non sempre univoche tra loro e che, pertanto, hanno reso necessario un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite.

2. Le vicende processuali

Entrambe le controversie traggono origine dall'impugnazione di cartelle di pagamento emesse a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione annuale, nella quale il contribuente aveva esposto un credito Iva riportato dalla precedente annualità che risultava omessa.

In particolare, nel caso definito con la pronuncia n.17757/2016, la Ctr di Roma aveva respinto l'appello dell'Amministrazione, sul presupposto che l'imposta detraibile risultava indicata nelle dichiarazioni periodiche e nella richiesta parziale di rimborso di cui al modello VR trasmesso.

L'Amministrazione aveva eccepito che, in mancanza della dichiarazione dell'anno precedente, il contribuente non avrebbe potuto utilizzare il credito in compensazione, ma solo presentare un'istanza di rimborso e che, in ogni caso, non risultava fornita alcuna prova documentale dell'esistenza del credito.

Al riguardo, il giudice di secondo grado aveva evidenziato come il diritto di credito non potesse essere annullato «a causa della mancata compilazione e presentazione della dichiarazione annuale, in quanto trattasi di un diritto che deriva dalla legge e si concretizza in presenza dei presupposti, a prescindere dalla dichiarazione medesima».

Più specificamente, l'indicazione del credito da parte del contribuente nelle liquidazioni periodiche sarebbe stato sufficiente «a far sorgere il diritto del medesimo alla contestata compensazione», anche alla luce del disposto dell'art. 5

del D.Lgs n.471/1997².

L'Amministrazione impugnava la predetta sentenza deducendo una violazione di legge, in particolare delle disposizioni di cui agli artt., 30, 54-bis e 55 del DPR n.633/1972, nonché dell'art. 5 del D.Lgs n.471/1997.

Il giudizio conclusosi con la pronuncia n.17758/2016, invece, aveva a oggetto l'impugnazione della sentenza mediante cui la Ctr di Catanzaro aveva accolto l'appello proposto dall'Ufficio, riformando la decisione del giudice di primo grado e confermando la legittimità della cartella di pagamento emessa a seguito del controllo automatizzato.

Nel caso di specie, ad avviso del giudice d'appello un credito d'imposta non esposto nella dichiarazione annuale Iva non può essere portato in detrazione nella dichiarazione per l'anno successivo dovendo essere invece richiesto mediante apposita domanda di rimborso³; di conseguenza, sarebbe stata corretta l'iscrizione a ruolo effettuata dal Fisco avvalendosi dei poteri riconosciutigli dall'articolo 54-bis, secondo comma, DPR n.633/1972.

Entrambe le sopra citate pronunce sono state impuginate con ricorso per Cassazione.

Con ordinanze n.16053 dell'11 luglio 2014 e n.22902 del 29 ottobre 2014, la V e VI sezione della Cassazione, assegnatarie dei ricorsi, «considerata la duplice chiave di lettura che può avere la questione... tenuto conto della particolare rilevanza dei principi sottesi alla soluzione del contrasto giurisprudenziale sia per la diretta incidenza sull'azione del Fisco nel definire il perimetro da assegnare al procedimento di controllo automatizzato in materia di Iva, sia per le possibili

² Ai sensi di tale disposizione, nel testo vigente *ratione temporis*, «nel caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione. Per determinare l'imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso, nonché le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite».

³ La Ctr ha osservato, inoltre, come il contribuente avesse sostenuto genericamente che l'onere della prova dell'esistenza di irregolarità fiscali incombesse sull'ufficio finanziario, senza contrastare le risultanze dell'Anagrafe tributaria circa l'omissione della dichiarazione Iva, per le annualità precedenti, e limitandosi a sostenere la legittimità del credito d'imposta invocando documentazione in suo possesso, nei fatti mai prodotta in giudizio.

ricadute in collegamento con le problematiche di diritto sostanziale» hanno rimesso gli atti al primo presidente per l'assegnazione dei giudizi alle Sezioni Unite⁴.

3. I principi enunciati nella sentenza n.17757/2016

Con la sentenza n.17757 i giudici di legittimità hanno affermato il principio di diritto secondo cui «la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta – risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto – sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione».

In particolare, richiamando il proprio recente orientamento in tema di rettificabilità delle dichiarazioni⁵, le Sezioni Unite hanno ribadito che il contribuente può sempre opporsi in sede contenziosa alla maggiore pretesa tributaria avanzata dall'erario, allegando errori, di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine per la presentazione e la rettifica della dichiarazione fiscale. Di conseguenza, «il diritto di detrazione non può essere

⁴ Per un approfondimento sulle tematiche richiamate nell'ordinanza di rimessione alle sezioni unite n. 22902/2014 si veda M. Basilavecchia, *Conseguenze dell'omissione della dichiarazione IVA sul riporto del credito alle annualità successive*, in *Corr. Trib.*, n. 4/2015.

⁵ Cfr. Cass. Sez. Un., 30 giugno 2016 n.13378, in *Riv. dir. trib.* con cui è stato risolto il contrasto giurisprudenziale relativo all'ambito di applicazione della disciplina sulla dichiarazione integrativa, mediante l'affermazione dei seguenti principi di diritto: a) la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o d'un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8-bis, DPR n.322/1998 è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante;

b) la possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dall'art. 43, DPR n.600/1973;

c) il rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38, DPR n.602/1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8-bis;

d) il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2, DPR n.322/1998 e dall'istanza di rimborso, in sede contenziosa può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto – ovvero non controverso – che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a Iva e finalizzati a operazioni imponibili»⁶.

Nella parte motiva della sentenza, la Corte – dopo aver compiutamente ripercorso il quadro normativo, i precedenti giurisprudenziali in tema di detrazione e di emendabilità della dichiarazione⁷, nonché l'evoluzione nel tempo della prassi dell'Amministrazione finanziaria⁸ – ha valorizzato i principi recentemente emersi nell'ambito della giurisprudenza comunitaria e in quella nazionale in ordine alla rilevanza delle violazioni formali, intese «come inadempimento di un obbligo distinto dalle condizioni essenziali previste dalle direttive Iva per l'esercizio della detrazione».

In presenza di violazioni che possono essere definite formali, ad avviso dei giudici di legittimità, la questione che va risolta è di natura probatoria e «l'infrazione è da ritenersi emendabile sul piano del rapporto impositivo laddove si disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo (Cass. sez. 5, n.3586 del 2016), in quanto acquirente, ha il diritto di recuperare l'imposta pagata a titolo di rivalsa (Cass. sez. 5, n.25871 del 2015), sempreché non risulti in concreto impedita la prova dell'adempimento dei requisiti sostanziali (Cass. sez. 5, n.4612 del 2016)».

In proposito, le Sezioni Unite hanno evidenziato che ove il contribuente si attenga agli obblighi formali-contabili prescritti dalla normativa interna grava sull'Amministrazione fiscale che intenda disconoscere il diritto a detrazione, negando la corrispondenza della realtà effettuale a quella rappresentata nelle

⁶ La suprema Corte ha specificato che «dinanzi alla posizione del contribuente quale titolare di diritti soggettivi perfetti derivanti dalla legge nazionale e dal diritto dell'UE, è il processo tributario, infatti, il contesto privilegiato nel quale l'esigenza della giusta imposizione trova la sua armonica realizzazione a prescindere da moduli procedurali diretti a garantire ed agevolare l'azione amministrativa».

⁷ La Corte ha affermato che «la linea evolutiva qui percorsa nel caso di dichiarazione omessa materialmente - ovvero omessa perché ultra-tardiva - si salda strettamente con i principi fondanti la citata decisione di queste sezioni unite n.13378 del 2016, sull'emenda delle dichiarazioni fiscali».

⁸ Circolari dell'Agenzia delle Entrate nn. 21/2013 e 34/2012.

scritture contabili, l'onere della relativa contestazione e della conseguenziale prova.

Diversamente, nell'ipotesi in cui il contribuente non si attenga alle prescrizioni formali e contabili disciplinate dall'ordinamento interno, è onere dello stesso, a fronte della contestazione di omissioni o irregolarità, fornire adeguata prova dell'esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega l'insorgenza del diritto alla detrazione⁹.

Secondo le Sezioni Unite questa soluzione si impone alla luce del contesto normativo e giurisprudenziale dell'Unione europea¹⁰ dal quale emerge che l'elemento costitutivo del rapporto tributario col Fisco nazionale è ravvisato dalla effettività e liceità dell'operazione, mentre obblighi di registrazione, dichiarazione e consimili hanno una diversa funzione meramente illustrativa e riepilogativa dei dati contabili, finalizzata ad agevolare i controlli dell'Amministrazione finanziaria per l'esatta riscossione dell'imposta. Pertanto, non sarebbe neppure corretto demandare il soddisfacimento della posizione creditoria del contribuente alla successiva presentazione di un'istanza di rimborso – ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs n.546 del 1992 ed entro due anni dalla definizione della pretesa impositiva spontanea, forzosa o contenziosa – in quanto si finirebbe «per costituire una sorta di moderno *solve et repete*, poco in linea col diritto dell'UE».

Nell'affrontare la questione e le problematiche che ne derivano, la giurisprudenza ha dato rilevanza alla sostanza (l'esistenza del credito) piuttosto che alla forma (mancato invio del modello annuale Iva)¹¹, superando un altro più restrittivo

⁹ La Corte richiama in particolare le precedenti pronunce 24 settembre 2015 n.18924, in *Il Fisco*; 15 aprile 2015 n.7576 in *Riv. dir. trib.*; 8 settembre 2015 n.17815, in *Riv. dir. trib.* Con specifico riferimento alla rilevanza probatoria delle fatture, la suprema Corte, con sentenza 2 marzo 2012 n. 3259, in *Boll. trib.*, 2012, p. 1557 ha affermato che queste, se contenenti tutti i dati di cui all'art. 21 del decreto Iva, rappresentano un elemento probatorio idoneo a fornire la prova dell'esistenza delle operazioni in esse riportate, tale da rendere conoscibili in modo certo le operazioni commerciali.

¹⁰ Le Sezioni Unite, in proposito della dimostrazione a carico del contribuente, hanno innanzitutto richiamato i principi della giurisprudenza comunitaria secondo cui una volta che l'Amministrazione finanziaria disponga delle informazioni necessarie per dimostrare la sussistenza dei requisiti sostanziali, non può imporre condizioni supplementari ai fini della detraibilità dell'imposta. I requisiti sostanziali sono soddisfatti, secondo la sesta direttiva, da acquisti effettuati da un soggetto passivo destinati a proprie operazioni imponibili.

¹¹ Nella pronuncia in commento è stato in proposito osservato: «non manca chi, in dipendenza della complessità concettuale del tributo e comunque a causa del meccanismo imperniato sulla rivalsa e sulla detrazione, riconosce un ruolo comunque centrale agli obblighi strumentali e agli adempimenti formali richiesti al contribuente con particolare riferimento alla generalità delle

orientamento sviluppatosi nel corso degli anni, secondo cui il contribuente che, pur avendo computato le detrazioni per i mesi di competenza, avesse ommesso di inserirle nella dichiarazione annuale, avrebbe perso il diritto a dette detrazioni, ai sensi del 4 comma dell'art. 28 del DPR n.633/1972, fermo il diritto al rimborso di quanto versato in eccedenza, in applicazione del 2 comma dell'art. 30 del medesimo decreto¹².

In modo analogo, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n.34/2012 ha chiarito che, ai sensi del secondo comma dell'articolo 30 del DPR n.633/1972, in caso di un'eccedenza di Iva detraibile dalla dichiarazione annuale, «il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività»¹³; pertanto, in caso di omessa dichiarazione annuale, il contribuente avrebbe potuto riportare l'eccedenza di Iva detraibile con conseguenziale legittimità della procedura di cui all'articolo 54-bis del DPR n.633/1972, volta a «correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni»¹⁴.

operazioni, attive e passive, svolte in un dato lasso di tempo. Sarebbe, però, la fase periodica di liquidazione e versamento dell'imposta a realizzare la sintesi algebrica delle operazioni attive e passive e delle imposte a debito e a credito che ne scaturiscono, mentre la dichiarazione annuale offrirebbe solo la rappresentazione del complesso delle operazioni attive e passive svolte».

¹² Cass., 12 gennaio 2012 n.268, in *Giur. trib.* e 25 luglio 2012 n.13090, in *www.dejure.it*.

¹³ In precedenza, con la risoluzione n.74/E del 19 aprile 2007, l'Agenzia aveva affermato che dalla lettura congiunta degli artt. 8 del DPR n. 322 del 1998 e 19 del DPR n.633 del 1972, era possibile desumere che la decadenza del diritto alla detrazione ricorresse soltanto nel caso in cui il medesimo non sia esercitato «al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo».

¹⁴ Nella successiva circolare n.21/2013, è stato tuttavia precisato che, a seguito del ricevimento della comunicazione d'irregolarità, se il contribuente ritiene che il credito non dichiarato sia fondatamente ed effettivamente spettante, può attestarne l'esistenza contabile, mediante la produzione all'ufficio competente di idonea documentazione (ad esempio, con riferimento alle eccedenze Iva, mediante esibizione dei registri Iva e delle relative liquidazioni, della dichiarazione cartacea relativa all'annualità omessa, delle fatture e di ogni altra documentazione ritenuta utile). Resta ferma la possibilità per il fisco di effettuare le attività di controllo in merito alla dichiarazione omessa, anche al fine di accertare l'effettività sostanziale del credito maturato nel relativo periodo d'imposta. La dimostrazione dell'esistenza contabile del credito, prosegue il documento di prassi, pone il contribuente, ancorché tardivamente, nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato qualora avesse correttamente presentato la dichiarazione.

4. I principi enunciati nella sentenza n.17758/2016

La sentenza n.17757 non ha affrontato la questione relativa alla legittimità dell'utilizzo da parte dell'Amministrazione finanziaria della procedura di controllo automatizzato e dello strumento della cartella di pagamento, non essendo in discussione nell'ambito dello specifico contenzioso. Tale questione, invece, ha costituito oggetto della sentenza n.17758, nella quale la Corte suprema, richiamando numerosi precedenti, ha evidenziato preliminarmente la presenza di due diversi indirizzi interpretativi nella giurisprudenza tributaria di legittimità.

Secondo un primo orientamento, quando il credito portato in detrazione non risulta dalla dichiarazione annuale – perché diverso, ovvero perché la stessa non è stata presentata – sarebbe pienamente legittimo il ricorso alla procedura automatizzata¹⁵. Secondo una diversa impostazione, invece, la negazione della detrazione nell'anno in verifica di un credito dell'anno precedente, per il quale la dichiarazione è stata omessa, non può essere ricondotta al mero controllo cartolare (in quanto implica verifiche e valutazioni giuridiche), essendo necessaria l'emissione di un motivato avviso di rettifica¹⁶.

Le Sezioni Unite hanno aderito al primo indirizzo, sulla base delle previsioni contenute nell'art. 54-bis, secondo comma, del DPR n.633/1972.

In particolare, ad avviso della Corte suprema, «il senso di una normativa di tal genere non può che essere quello di un controllo fatto grazie all'utilizzo di quei mezzi informatici che consentono di correlare i dati esposti nelle dichiarazioni e le informazioni sul contribuente reperibili nell'anagrafe tributaria (...). Nella mancata presentazione di una dichiarazione annuale Iva può ben ravvisarsi una di quelle notizie che rilevano come mero dato storico dal quale derivano conseguenze giuridiche. Sicché non vi sarebbe ragione di non consentire la lavorazione con procedura automatizzata di un dato omissivo, dovendo l'amministrazione

¹⁵ In tal senso Cass., 22 aprile 2009 n.9564, in *www.dejure.it*; 4 maggio 2010 n.10674 in *www.dejure.it*; 16 ottobre 2012 n.17754, in *Il Fisco*.

¹⁶ In tal senso Cass., 3 aprile 2012 n.5318, in *www.dejure.it*; 15 febbraio 2013 n.3755 in *www.dejure.it*; con rinvii a: Corte cost., 7 aprile 1988 n.430 in *www.giurcost.org*; Cass. 27 maggio 2011 n.11712, in *www.dejure.it*; 21 aprile 2011 n.9224 in *www.dejure.it*; 23 luglio 2010 n.27396, *www.dejure.it*.

provvedere, appunto, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni fiscali presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria».

Anche nella pronuncia n.17757/2016 le Sezioni Unite, pur non costituendo oggetto del giudizio, hanno precisato di condividere tale assunto, affermando che ciò «può ben costituire innesco iniziale dell'azione del fisco».

In conclusione, nelle fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione annuale Iva è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta nella dichiarazione dell'anno successivo e la consequenziale emissione di cartella di pagamento¹⁷, poiché si tratta di mera attività esecutiva, con la quale l'ufficio finanziario si limita a dare attuazione al precetto legale (art. 54-*bis*) rispetto ai dati della dichiarazione.

Occorre altresì precisare che per disconoscere il medesimo credito nell'anno successivo è necessario un avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, non essendo sufficiente l'avviso bonario successivo a un controllo automatizzato, così come stabilito dalla sentenza della Corte di Cassazione del 3 aprile 2012, n.5318, la quale ha affermato, in un caso simile quello oggetto di analisi nella circolare 34/E (espressamente richiamata dall'Ufficio), che «il disconoscimento dell'eccedenza d'imposta non può avvenire mediante liquidazione automatica essendo necessaria la notifica di un apposito avviso di accertamento». Ciò perché la procedura automatizzata di cui all'art. 36-*bis* del DPR n.600/1973 e 54-*bis* del DPR n.633/1972 può essere adottata solo ove sia necessario un controllo meramente cartolare della dichiarazione. Ove invece «sorga la necessità di risolvere questioni giuridiche o esaminare atti diversi dalla dichiarazione stessa, è necessario procedere mediante avviso di accertamento... se la liquidazione automatica viene utilizzata in casi non previsti dalla legge, la cartella di pagamento, solo per questo motivo, è nulla».

In senso conforme, è giunta la Cassazione con le sentenze n.17754 del 16 ottobre 2012 e la n.4539 del 22 febbraio 2013.

Nello stesso senso la sentenza n.359/23/14 della Commissione tributaria

¹⁷ Anche nella pronuncia in argomento, la Corte ha evidenziato che comunque è «fatta salva, nel successivo giudizio d'impugnazione della cartella, l'eventuale dimostrazione a cura del contribuente che la deduzione d'imposta, eseguita entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, riguardi acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a Iva e finalizzati a operazioni imponibili».

regionale di Bari secondo cui la possibilità di iscrivere a ruolo l'imposta senza previamente emettere un avviso di accertamento, prevista dall'art. 36-*bis* del DPR n.600/1973, è consentita soltanto allorché la maggiore imposta dovuta risulti, *ictu oculi*, dalla dichiarazione del contribuente, cioè in casi tassativi (per esempio, correzione di errori materiali o di calcolo), e non può, quindi, essere estesa fino a ricomprendere fattispecie suscettibili di interpretazioni diverse.

5. Considerazioni conclusive

Come osservato le Sezioni Unite, affermando il principio secondo cui la mancata esposizione del credito Iva nella dichiarazione annuale non comporta la decadenza dal diritto di far valere tale credito purché lo stesso emerga dalle scritture contabili nonché quello della legittimità del ricorso alla procedura automatizzata nelle ipotesi in cui il credito portato in detrazione non risulti dalla dichiarazione annuale, hanno dato preminenza al dato sostanzialistico (l'esistenza del credito) piuttosto che alla forma (mancato invio del modello annuale Iva), superando un altro più restrittivo orientamento seguito da parte della giurisprudenza e dalla prassi nel corso degli anni.

Tale conclusione appare corretta in quanto coerente, tra l'altro, con l'art. 18 della direttiva CE n.77/388/CE, che subordina il diritto alla detrazione dell'Iva solamente al possesso della fattura, compilata secondo le disposizioni a essa applicabili. Una simile impostazione appare, dunque, l'unica funzionale a garantire il principio di neutralità dell'Iva, quale principio fondamentale dell'impianto normativo dell'imposta in questione.

Come rilevato in maniera condivisibile dagli stessi giudici di legittimità, la necessità di rispettare il citato principio di neutralità, infatti, deve essere assicurata anche nel caso in cui il soggetto passivo non rispetti le formalità imposte da uno Stato membro, quale ad esempio la presentazione della dichiarazione annuale Iva.

D'altra parte, il citato principio di neutralità, in uno a quello dell'effettività¹⁸, è

¹⁸ In proposito si evidenzia che in più occasioni la Corte di giustizia ha censurato la previsione di termini e condizioni di prova a carico del contribuente che rendevano di fatto impossibile o eccessivamente difficile il rimborso dei tributi riscossi.

stato richiamato in numerose occasioni dalla giurisprudenza comunitaria quale elemento costitutivo dell'imposta stessa e in quanto tale idoneo a prevalere su irregolarità formali poste in essere dal contribuente¹⁹. Per di più nell'elaborazione giurisprudenziale della Corte di giustizia, il fatto costitutivo del rapporto tributario col fisco nazionale è stato ravvisato nella effettività e liceità dell'operazione, mentre gli obblighi di registrazione, dichiarazione e consimili hanno una diversa funzione meramente illustrativa e riepilogativa dei dati contabili, finalizzata ad agevolare i controlli dell'Amministrazione finanziaria per l'esatta riscossione dell'imposta²⁰.

L'esercizio della detrazione viene, pertanto, tutelato in modo sostanziale ed effettivo, il che significa che l'imposta assolta sugli acquisti può essere detratta se sono soddisfatti i requisiti che qualificano, sul piano sostanziale, il diritto in questione²¹.

Le conclusioni cui sono giunte le Sezioni Unite sembrano costituire il logico punto di arrivo di un percorso intrapreso in precedenza con le sentenze n.19529 del

¹⁹ In tal senso Corte di giustizia, sez. III, 11 aprile 2013 n. c-138/12, in www.curia.eu. In un ulteriore pronuncia il giudice comunitario ha altresì chiarito che i principi di neutralità fiscale, di proporzionalità e del legittimo affidamento devono essere interpretati nel senso che non ostano a che il destinatario di una fattura si veda negare il diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto a monte a causa dell'assenza di un'operazione imponibile effettiva, anche se, nell'avviso di accertamento in rettifica indirizzato all'emittente di tale fattura, l'imposta sul valore aggiunto dichiarata da quest'ultimo non è stata rettificata. Se, tuttavia, tenuto conto di evasioni o irregolarità commesse da tale emittente o a monte dell'operazione dedotta a fondamento del diritto alla detrazione, tale operazione è considerata come non effettivamente realizzata, si deve dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche alle quali non è tenuto, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare (cfr. Corte di giustizia, sez. III, 31 gennaio 2013, causa c-642/11, in www.curia.eu).

²⁰ Corte di giustizia, causa c-590/13 in www.curia.eu in cui è stato rilevato che ai Paesi dell'UE, per la migliore operatività dell'imposta armonizzata e per prevenire le frodi, è consentito introdurre particolari obblighi che, però, «non possono andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento di tali obiettivi e non devono rimettere in discussione la neutralità dell'Iva». Ne deriva che «l'amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per dimostrare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo». Infatti, «i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, quali previsti all'art. 17 della sesta direttiva».

²¹ In sostanza, ciò che è richiesto per l'esercizio della detrazione è l'utilizzo dei beni/servizi oggetto di acquisto nell'ambito di un'attività che dà luogo ad operazioni imponibili o ad esse assimilate ai fini della detrazione, mentre gli obblighi formali – diretti ad assicurare l'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria e a scongiurare il pericolo di frodi – non escludono, ove non rispettati, il diritto di detrazione se risultano comunque osservati gli obblighi sostanziali.

23 settembre 2011 – la quale ha affermato che non v'è perdita del credito d'imposta nel caso in cui il contribuente, che abbia regolarmente annotato tutte le fatture dalle quali scaturisca il credito e operato la relativa detrazione nelle liquidazioni periodiche, non presenti poi la dichiarazione annuale – e n.6925 del 20 marzo 2013, in cui è stato osservato che «il principio della neutralità fiscale impone che l'inosservanza da parte di un soggetto passivo delle formalità imposte da uno stato membro, in applicazione delle disposizioni comunitarie, non può privarlo del suo diritto alla detrazione, mediante annotazione a credito nella dichiarazione di imposta, ferma restando l'eventuale sanzione per l'inosservanza di tali obblighi».

In quest'ultima pronuncia è stato altresì precisato che, ai fini del riconoscimento del diritto di detrarre l'Iva corrisposta per l'acquisto del bene o del servizio, è necessario che gli obblighi sostanziali connessi all'imposta siano puntualmente osservati dal contribuente. Il che si traduce nella necessità che vi sia comunque, a monte della detrazione, il pagamento dell'imposta dovuta (che nelle operazioni interne deriva dall'applicazione del meccanismo della rivalsa), sì che gli obblighi sostanziali di assunzione del debito Iva, imposti sia a livello comunitario che nazionale, vengano rispettati dal contribuente.

Secondo tale orientamento, dunque, l'esercizio del diritto di detrazione dell'eccedenza Iva dev'essere tutelato in modo sostanziale ed effettivo e va, dunque, riconosciuto a fronte di una reale operazione sottostante, la cui prova certa può essere acquisita dai dati risultanti dalle fatture o da altro documento equivalente, come, ad esempio, la documentazione contabile, essendo, invece, a tal fine poco rilevante l'osservanza degli obblighi dichiarativi.

Si rileva, infine, come l'impostazione seguita con le pronunce in commento sia maggiormente aderente ai principi generali di collaborazione, cooperazione, proporzionalità e buona fede²² tra contribuente e Amministrazione finanziaria che

²² Nella sua accezione oggettiva, la buona fede è un principio generale e immanente dell'ordinamento giuridico che impone alle parti un dovere di correttezza reciproca. Sul punto la giurisprudenza ha espressamente riconosciuto che il principio di buona fede vada annoverato «tra quelli immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario già prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente», così Cass., 10 dicembre 2002, n.17576, in www.dejure.it e Cass., 7 novembre 2005, n. 21513, in www.dejure.it.

permeano tutto il tessuto normativo dello Statuto dei diritti del contribuente e che devono orientare l'interprete nell'esegesi delle norme tributarie.

Cass. civ. Sez. Un., Sent. 08-09-2016, n.17757

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. RORDORF Renato – Primo Presidente f.f. –
Dott. AMOROSO Giovanni – Presidente Sezione –
Dott. BERNABAI Renato – Consigliere –
Dott. BIELLI Stefano – Consigliere –
Dott. BIANCHINI Bruno – Consigliere –
Dott. DIDONE Antonio – Consigliere –
Dott. CURZIO Pietro – Consigliere –
Dott. DI IASI Camilla – Consigliere –
Dott. CIRILLO Ettore – rel. Consigliere –
ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso n.1375/2012 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope legis*;

– ricorrente –

contro

CURATELA DEL FALLIMENTO DELLA SOCIETÀ L.T.S. S.P.A., in persona del curatore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, viale Giulio Cesare 71, presso lo studio dell'avvocato Aloisia Bonsignore, rappresentata e difesa dall'avvocato Domenico Carota, per delega in calce al controricorso e ricorso incidentale;

– controricorrente e ricorrente incidentale –

e contro

L.S.;

– intimato –

avverso la sentenza n.602/14/2011 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di ROMA, depositata il 05/10/2011;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 21/06/2016 dal

Consigliere Dott. Ettore Cirillo;
uditi gli avvocati Giancarlo Caselli per l'Avvocatura Generale dello Stato, Aloisia Bonsignore per delega dell'avvocato Domenico Carota;
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Pratis Pierfelice, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n.602 del 5 ottobre 2011 la C.t.r. del Lazio ha respinto l'appello principale dell'Agenzia delle entrate e il gravame incidentale della curatela fallimentare della LTS S.p.A.. Ha confermato, infatti, la decisione della C.t.p. di Roma che aveva annullato ruolo e cartella di pagamento, emessi a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione per l'anno 2002 dove la parte contribuente aveva esposto un credito IVA riportato dalla precedente annualità 2001 (ed in parte già fruito a mezzo della compensazione con altre imposte), rispetto alla quale la dichiarazione annuale era mancante, pur risultando pacificamente il credito d'imposta dalle liquidazioni periodiche regolarmente presentate.

2. Il giudice d'appello ha motivato la decisione evidenziando che l'imposta detraibile risultava indicata nelle dichiarazioni periodiche e nella richiesta parziale di rimborso per l'anno 2001 (mod. VR-2002). Ha ritenuto, infatti, che operasse il D.Lgs n.471 del 1997, art. 5, comma 1. Perciò ha considerato idonea a far sorgere il diritto alla detrazione del maggior credito la sola indicazione del medesimo nelle liquidazioni periodiche relative all'annualità di maturazione (2001). Ha osservato, in particolare, che quello vantato è un diritto che non può essere "annullato a causa della mancata compilazione e presentazione della dichiarazione annuale, in quanto trattasi di un diritto che deriva dalla legge e si concretizza in presenza dei presupposti, a prescindere dalla dichiarazione medesima".

3. Per la cassazione di tale decisione, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso principale affidato a unico motivo per violazione di norme di diritto sostanziali (DPR n.633 del 1972, artt. 54 bis, 30, 55; D.Lgs n.471 del 1997, art. 5). La curatela si è difesa con controricorso e ricorso incidentale (sul solo capo di compensazione delle spese di lite).

4. A seguito di contraddittorio camerale – ai sensi degli artt. 380 bis, 376 e 375 c.p.c. – la sesta sezione civile ha sottoposto al Primo Presidente l'opportunità di devolvere alle sezioni unite la questione della detraibilità della eccedenza di IVA, debitamente registrata nelle liquidazioni periodiche, in ipotesi di omissione della dichiarazione annuale relativa al periodo di maturazione di dette eccedenze, in applicazione del combinato disposto del DPR n.633 del 1972, artt. 19, 27, 28, 30 e 55 (ord. n.15053 del 2014). Indi, il ricorso è stato chiamato all'odierna pubblica udienza per la trattazione finale. L'Agenzia delle entrate si è difesa anche con memoria.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso principale la difesa erariale lamenta che la C.t.r. abbia trascurato che, nell'imposizione sul valore aggiunto, per portare in detrazione eccedenze d'imposta provenienti da una precedente annualità sarebbe necessario

un congruo riscontro dichiarativo. Afferma che la mancanza della dichiarazione annuale determinerebbe la perdita definitiva del diritto di detrarre le eccedenze maturate, non rilevando le dichiarazioni periodiche e potendo la parte contribuente realizzare il proprio credito d'imposta unicamente col diverso procedimento di rimborso. Sostiene che, in fattispecie di omessa dichiarazione, il riconoscimento del credito d'imposta potrebbe concretizzarsi unicamente col controllo sostanziale, eventualmente induttivo, dovendo il diritto della parte contribuente essere riscontrato dalla sua documentazione contabile e positivamente accertato dall'Amministrazione.

1.1. Sulla questione proposta dalla difesa erariale sono emersi due differenti orientamenti nella giurisprudenza di legittimità.

Già nel 1997, riguardo all'assetto normativo del DPR n.633 del 1972, delineatosi all'epoca, si era affermato che, in tema di IVA, il contribuente il quale, avendo regolarmente annotato tutte le fatture dalle quali scaturisca per lui un credito d'imposta e operato la detrazione del credito nelle liquidazioni periodiche, non presenti poi la dichiarazione annuale, può computare l'imposta detraibile, risultante dalle liquidazioni periodiche, nella dichiarazione dell'anno successivo, atteso che il diritto alla detrazione si perde solo quando questa non venga computata sia nel mese di competenza che in sede di dichiarazione annuale (Cass. Sez. 1, n.544 del 1997).

Occorre, secondo tale tesi, distinguere l'ipotesi dell'omessa registrazione di documenti contabili dall'ipotesi di regolare effettuazione delle detrazioni di legge nelle dichiarazioni periodiche di competenza, alle quali non segua la presentazione della dichiarazione annuale. Nel primo caso, infatti, manca l'esposizione del credito d'imposta e quindi non è ipotizzabile alcuna detrazione, né nel mese di competenza, né nella dichiarazione annuale; sicché non è possibile alcun recupero del credito d'imposta. Nel secondo caso, invece, per il contribuente che abbia omesso la presentazione della dichiarazione annuale, pur avendo regolarmente annotato tutte le fatture dalle quali scaturisca per lui un credito d'imposta e operato la detrazione nella dichiarazione periodica di competenza, non può verificarsi alcuna decadenza, poiché questa si verifica, secondo quanto dispone l'art. 28, comma 4, del DPR cit., solo quando la detrazione non venga computata nel mese di competenza e non venga poi recuperata nella dichiarazione annuale.

Il necessario concorso di entrambe le circostanze si giustificerebbe col rilievo che la decadenza consegue al mancato esercizio del diritto di recupero, in sede di dichiarazione annuale, dei crediti d'imposta che avrebbero dovuto esser indicati nei mesi di competenza. La sanzione della decadenza non può essere estesa alla diversa fattispecie in cui la detrazione sia stata regolarmente operata nel mese di competenza e non risulti, invece, dalla dichiarazione annuale, della quale sia stata omessa la presentazione, poiché, nel caso di accertamento induttivo, il fisco deve computare in detrazione non solo i versamenti eseguiti dal contribuente, ma anche le imposte detraibili risultanti dalle dichiarazioni mensili, come prescrive l'art. 55 del citato DPR. Sicché il diritto alla detrazione viene meno solo per i crediti d'imposta relativi ad operazioni non registrate o comunque non risultanti dalle liquidazioni periodiche.

Tali argomenti furono ripetuti in successive decisioni, precisandosi che il contribuente il quale, avendo regolarmente annotato tutte le fatture dalle quali scaturisca, per lui, un credito d'imposta, ed avendo operato la detrazione del credito nelle liquidazioni periodiche, non presenti poi la dichiarazione annuale, può computare l'imposta detraibile, risultante dalle liquidazioni periodiche, nella dichiarazione dell'anno successivo, atteso che il diritto alla detrazione si perde solo quando questa non venga computata sia nel mese di competenza, che in sede di dichiarazione annuale. Il che non fa venire meno il diritto al rimborso del credito stesso poiché la perdita di un tal diritto, avendo la natura di vera e propria decadenza (e cioè di sanzione), dovrebbe essere espressamente prevista dalla legge, mentre una previsione al riguardo manca. Inoltre, la negazione del diritto al rimborso determinerebbe un indebito incameramento del credito da parte dell'Erario (Cass. Sez. 1, n.2063 del 1998).

1.2. Tale tesi fu contraddetta e superata da altro più restrittivo orientamento, laddove a partire dal 2001 s'iniziò ad affermare che il contribuente il quale, pure avendo computato le detrazioni per i mesi di competenza, abbia omesso di computarle nella dichiarazione annuale, perde il diritto a dette detrazioni, ai sensi del quarto comma dell'art. 28 del DPR cit., fermo il diritto al rimborso di quanto versato in eccedenza, in applicazione del secondo comma dell'art. 30 del DPR cit. (Cass. Sez.5, n.1823 del 2001).

Premesso che la regola secondo cui "il contribuente perde il diritto alle detrazioni non computate per i mesi di competenza né in sede di dichiarazione annuale" esprime in maniera palese l'effetto della perdita del diritto, e, quindi, della decadenza (arg. art. 12 disp. gen., comma 1, in rel. art. 2964 c.c.), questo effetto non potrebbe essere riferito al mancato computo in entrambi i momenti considerati, risultando, l'interpretazione proposta, in contrasto con lo stesso sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Invero, ferma la necessità del computo nei mesi di competenza, l'onere del computo conclusivo in sede di dichiarazione annuale non potrebbe essere superato in alcun modo. Infatti l'esigenza del rispetto delle modalità e dei termini al riguardo fissati è intesa ad evitare il rischio di indebiti rimborsi, costituendo la dichiarazione "il momento di avvio di un procedimento di diritto pubblico, come tale caratterizzato da esigenze di razionale svolgimento e dalla aspirazione al conseguimento della stabilità". Non appare per questo motivo possibile argomentare in senso contrario dalla disciplina dettata dall'art. 30, comma 2, che pone, in alternativa al diritto di computare nell'anno successivo l'importo dell'eccedenza in detrazione (con annotazione nel registro indicato nell'art. 25), quello di "chiedere in tutto o in parte il rimborso". Il sistema, dunque, riposa sull'alternativa tra detrazione e rimborso. Ne deriva che, come non è astrattamente configurabile il pericolo d'indebito incameramento di un credito da parte dell'erario, così non è dato svincolare la perdita del diritto alla detrazione dalla mancata inclusione nella dichiarazione annuale. Né, infine, vale il rilievo tratto dal primo comma dell'art. 55, laddove il fisco, in caso di accertamento induttivo, è tenuto a computare in detrazione i versamenti eseguiti ed i crediti d'imposta risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli artt. 27 e 33, trattandosi di operazioni relative al medesimo anno oggetto dell'accertamento, in rigorosa applicazione del

criterio di competenza. (ult. cit. in motivazione; conf. Cass. Sez.5, n.21947 del 2007). Tanto più che il diritto al rimborso dell'eccedenza deve considerarsi, anche secondo la sesta direttiva, una modalità di soddisfazione del credito d'imposta non residuale rispetto a quella della detrazione. L'alternativa non consente, pertanto, di rimandare l'esercizio della detrazione a dichiarazioni successive a quella prevista dall'art. 25 (Cass. Sez.5, n.16257 del 2007, in motivazione).

1.3. A partire dal D.Lgs n.313 del 1997 muta la cornice normativa: a) l'art. 27, comma 5, è abrogato; b) l'art. 28 è sostituito e, in particolare, il comma 3, è modificato radicalmente "Il contribuente perde il diritto alle detrazioni non esercitate entro il termine stabilito dall'art. 19, comma 1, secondo periodo", per poi essere del tutto abrogato dall'art. 9, comma 4, del DPR n.322 del 1998; c) l'art. 19, comma 1, è modificato ("Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma dell'art. 17, comma 1, o dell'eccedenza di cui all'art. 30, comma 2, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo").

Resta, invece, senza modifica l'art. 30, comma 2, "Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile di cui al n.3) dell'art. 28, aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili di cui al n.1) dello stesso art., il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo annotandolo nel registro indicato nell'art. 25, ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività", che è invece aggiornato ("Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile di cui al n.3) dell'art. 28, aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili di cui al n.1) dello stesso art., il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività") solo dal DPR n.435 del 2001.

Resta, infine, del tutto immutato l'art. 55 ("Se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto può procedere in ogni caso all'accertamento dell'imposta dovuta indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità. In tal caso l'ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile sono determinati induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio e sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'art. 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli artt. 27 e 33"), da intendersi integrato dalla prescrizione del D.Lgs n.471 del 1997, art. 5, ("Per determinare l'imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti

effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso, nonché le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite").

1.4. Riguardo al quadro legislativo modificatosi a partire dal 1997, si è affermato che, in tema di IVA versata in eccesso, poiché detrazione e rimborso d'imposta sono manifestazioni alternative del medesimo diritto, ancorché non subordinate ai medesimi presupposti, al contribuente che, entro il termine di decadenza, abbia esercitato il diritto alla restituzione con richiesta di detrazione contrastata dall'Amministrazione finanziaria per inosservanza dell'obbligo di presentare la dichiarazione annuale non può, in caso di esito negativo del giudizio sulla detrazione, ritenersi precluso il rimborso ex art. 30 cit., se richiesto entro il termine di prescrizione (Cass. Sez. 5, n.20040 del 2011).

Si è ritenuto che riveste ruolo centrale la predisposizione di misure atte ad assicurare che l'esercizio della detrazione non si sottragga a idoneo controllo, la cui concreta identificazione è devoluta ai legislatori nazionali. Ciò posto, a pieno titolo nel novero delle sopra richiamate misure s'inserisce, secondo l'orientamento in rassegna, l'onere dell'annotazione di dette operazioni nella dichiarazione annuale. Essa, quale rappresentazione contabile della generalità delle operazioni rilevanti nel periodo considerato e decisive ai fini della correlativa liquidazione, risponde alla specifica funzione di consentire il controllo della correttezza della liquidazione ed evitare il rischio di indebite restituzioni. D'altro canto, l'inosservanza degli adempimenti cartolari condizionanti la detrazione non comporta quale evento ineludibile il sacrificio del diritto al ristoro dell'IVA versata a monte, che, in forza del principio di neutralità fiscale, costituisce fondamentale criterio del sistema comunitario. Il diritto in rassegna si realizza infatti, alternativamente, con lo strumento della detrazione ovvero con quello del rimborso. Peraltro – essendo detrazione e rimborso manifestazioni del medesimo diritto – al contribuente, che (entro il termine di decadenza sancito per il rimborso) abbia esercitato il diritto alla restituzione con richiesta di detrazione contrastata dal fisco per inosservanza degli adempimenti all'uopo prescritti, non può, in caso di esito negativo del giudizio sulla detrazione, ritenersi preclusa la restituzione, se richiesta nel rispetto del termine di prescrizione.

2. Tale ultimo orientamento, sviluppatosi negli anni con accenti pressoché costanti (vedasi tra le tante Cass. Sez. 5, n.268 e n.13090 del 2012), è stato criticato in dottrina, laddove si è affermato che, se il credito emerge dai registri dell'IVA e dalle liquidazioni periodiche, a nulla rileva l'aspetto formale della mancata dichiarazione, siccome la sostanza dovrebbe prevalere sulla forma. Se la tesi restrittiva poteva essere sostenuta in base all'abrogato comma 5, dell'art. 27 ("le detrazioni non computate per il mese di competenza non possono essere computate nei mesi successivi ma soltanto in sede di dichiarazione") e dall'abrogato comma 4, dell'art. 28 ("il contribuente perde il diritto alle detrazioni non computate per i mesi di competenza né in sede di dichiarazione annuale"), il sistema dell'imposizione sul valore aggiunto, dopo il D.Lgs n.313 del 1997, e il DPR n.322 del 1998, subordina il diritto di detrazione a due soli presupposti: a) l'esistenza del credito risultante dalla dichiarazione annuale o da documentazione alternativa come la liquidazione

periodica; b) il rispetto del termine entro cui occorre esercitare il diritto. Inoltre si sostiene che, a differenza dell'imposizione sui redditi, nell'imposizione sul valore aggiunto la dichiarazione annuale è più che altro un riepilogo, distinto per aliquota, delle operazioni attive e passive registrate e liquidate nell'anno.

Si è detto, infatti, che "Il ruolo della dichiarazione IVA è soprattutto di riepilogo degli adempimenti già eseguiti e di liquidazione definitiva, in relazione alle operazioni attive e passive per l'intero periodo di imposta. Da essa debbono risultare gli elementi necessari per individuare il contribuente, determinare l'ammontare delle operazioni e dell'imposta ed effettuare i controlli" e quant'altro richiesti dal modello. Si è aggiunto che "La dichiarazione IVA, in larga misura, è mera riproduzione di dati preesistenti, risultanti dai registri IVA. È dunque diversa dalla dichiarazione dei redditi di impresa, che ha per base il conto economico e comporta variazioni in aumento e in diminuzione del risultato di esercizio".

2.1. Non manca chi, in dipendenza della complessità concettuale del tributo e comunque a causa del meccanismo imperniato sulla rivalsa e sulla detrazione, riconosce un ruolo comunque centrale agli obblighi strumentali e agli adempimenti formali richiesti al contribuente con particolare riferimento alla generalità delle operazioni, attive e passive, svolte in un dato lasso di tempo. Sarebbe, però, la fase periodica di liquidazione e versamento dell'imposta a realizzare la sintesi algebrica delle operazioni attive e passive e delle imposte a debito e a credito che ne scaturiscono, mentre la dichiarazione annuale offrirebbe solo la rappresentazione del complesso delle operazioni attive e passive svolte nell'anno solare.

2.2. In adesione a più rigoroso atteggiamento recentemente assunto dal fisco, altra parte (minoritaria) della dottrina parte dalla considerazione che nel 2007 l'Amministrazione finanziaria aveva affermato come, dalla lettura congiunta del DPR n.322 del 1998, art. 8, e del DPR n.633 del 1972, art. 19, l'eccedenza di credito IVA maturata in un anno in cui la dichiarazione annuale risultava omessa, poteva essere computata in detrazione, al più tardi, nel termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, fermo restando il potere-dovere dell'ufficio di accertare l'esistenza del credito in questione maturato nell'anno in cui la dichiarazione era stata omessa con le modalità dell'art. 55 del DPR cit.. Rileva che, nel nuovo intervento del 2012, l'Amministrazione finanziaria valorizza invece il dettato dell'art. 30 del DPR cit. nel quale si fa riferimento alla necessità che il credito, ai fini del riporto a nuovo, venga esposto nella dichiarazione annuale cosicché, in mancanza di questa, il credito in questione non può formare oggetto di riporto. Osserva che, in effetti, già dalla lettura del documento del 2007, non si poteva giungere ad una conclusione che avvalorasse un meccanismo automatico di compensazione del credito, in quanto l'affermazione legata alla possibilità di accertamento e di ricostruzione del credito attraverso una azione di controllo non appariva così tranciante ma, semplicemente, una ipotesi. Tuttavia, come chiarito del fisco nel 2013, secondo l'orientamento in esame può essere prodotta dal contribuente, a seguito di comunicazione d'irregolarità, idonea documentazione a riscontro delle eccedenze IVA, quali l'esibizione dei registri IVA e delle relative liquidazioni, la dichiarazione cartacea relativa all'annualità omessa, le fatture e ogni altra

documentazione ritenuta utile.

3. Sul versante Eurounitario, è costante la Corte di giustizia nell'affermare che "nel campo dell'IVA, i soggetti passivi agiscono come collettori d'imposta per conto dello Stato" (caso Balocchi M. vs. Ministero delle finanze, punto 25) e che il diritto alla detrazione, costituendo parte integrante e fondamentale del meccanismo dell'IVA (caso Schmeink & Cofreth e Strobel, punto 59; conf. Marks & Spencer, punti 49–50), in tesi generale, non è soggetto a limitazioni, fatte salve deroghe esclusivamente in casi espressi (caso Varzim Sol, punto 36) e che la detrazione può essere legittimamente esercitata nel periodo d'imposta nel corso del quale ricorrano contemporaneamente i requisiti del possesso della fattura e dell'esistenza del diritto alla deduzione (caso Terra, punto 33).

3.1. Più di recente, pronunciando nel 2014 sul caso Idexx Laboratories Italia e ponendosi in continuità con la decisione sul caso Ecotrade (punti 63–66) e in correlazione con i principi del diritto dell'UE precisati in altre occasioni (es. casi Collee, punti 25–26; Nidera, punti 47–51; EMS–Bulgaria Transport, punto 61; Dankowski, punti 26 e 33; Kopalnia, punti 41 e 48; Toth, punto 33; marginalmente Equoland, punti 29 e 37), la Corte di giustizia afferma che "il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi" (punto 38). In proposito rileva che ai Paesi dell'UE, per la migliore operatività dell'imposta armonizzata e per prevenire le frodi, è consentito introdurre particolari obblighi che, però, "non possono andare aldilà di quanto necessario per il raggiungimento di tali obiettivi e non devono rimettere in discussione la neutralità dell'IVA" (punto 37). Ne deriva che "l'amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per dimostrare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo" (punto 40). Infatti, "i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, quali previsti all'art. 17 della sesta direttiva" (punto 41). Invece "i requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, quali gli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione. Tali requisiti sono contenuti negli artt. 18 e 22, della sesta direttiva" (punto 42). Riguardo agli acquisti "i requisiti sostanziali esigono, come emerge dall'art. 17, paragrafo 2 (...) della sesta direttiva, che tali acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili" (punto 43).

Risulta, infine, dalla giurisprudenza Euro-unitaria che l'amministrazione finanziaria, laddove constati che il diritto a detrazione è stato esercitato in maniera fraudolenta o abusiva, ha il diritto di chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte (così sent. Kopalnia, punto 37; conf. casi Rompelman, punto 24; Inzo, punto 24; Fini H, punto 33). 3.2. Sul piano strettamente normativo l'art. 17 della sesta direttiva del 1977 stabilisce, al paragrafo 1, che "Il diritto a deduzione nasce quando

l'imposta deducibile diventa esigibile" e, al paragrafo 2, che "Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore". Inoltre, al paragrafo 4, precisa che "Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini..." specificati nelle successive lettere a), b), c).

Indi, l'art. 18 stabilisce, al paragrafo 1, che "Per poter esercitare il diritto a deduzione, il soggetto passivo deve... essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'art. 22, paragrafo 3" ovvero "essere in possesso di un documento che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'imposta dovuta o ne consenta il calcolo" ovvero, per gli altri casi, "assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro". Indi, al paragrafo 4, stabilisce che, se l'importo delle deduzioni supera quello dell'imposta dovuta, "gli Stati membri possono procedere a rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo modalità da essi stabilite".

3.3. L'art. 12 della direttiva "madre" n.228 del 1967 prevede che ogni soggetto passivo deve "...tenere una contabilità che sia sufficientemente particolareggiata da consentire l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ed i controlli da parte dell'amministrazione fiscale (...) presentare ogni mese una dichiarazione che contenga, per le operazioni effettuate nel corso del mese precedente, tutte le indicazioni necessarie al calcolo dell'imposta e delle deduzioni da operare (...) pagare l'importo dell'imposta sul valore aggiunto all'atto della presentazione della dichiarazione".

3.4. L'art. 22 della sesta direttiva stabilisce che ogni soggetto passivo "...deve tenere una contabilità che sia sufficientemente particolareggiata da consentire l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ed i relativi controlli da parte dell'amministrazione fiscale"; "...deve presentare una dichiarazione entro un termine che dovrà essere stabilito dagli Stati membri. Tale termine non dovrà superare di due mesi la scadenza di ogni periodo fiscale. Il periodo fiscale può essere fissato dagli Stati membri in un mese, due mesi, ovvero un trimestre. Tuttavia, gli Stati membri possono stabilire periodi diversi, non comunque superiori ad un anno"; "...pagare l'importo netto dell'imposta sul valore aggiunto al momento della presentazione della dichiarazione periodica. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o per la riscossione di acconti provvisori". Infine, al paragrafo 6, stabilisce che "Gli Stati membri hanno la facoltà di richiedere al soggetto passivo una dichiarazione relativa a tutte le operazioni effettuate nell'anno precedente".

3.5. La cd. direttiva "rifusa" n.112 del 2006 ribadisce (a) che la detrazione nasce nel momento in cui si realizza l'operazione imponibile (b), che per l'esercizio di tale diritto è necessario, di regola, il possesso della fattura (c), che la detrazione può esercitarsi "nello stesso periodo" d'imposta in cui il diritto stesso è sorto o, in alternativa, nel corso di un periodo più lungo secondo la normativa nazionale (artt. 62, 167, 168, 178 e 179). La direttiva conferma che i soggetti passivi devono tenere una contabilità "sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'Amministrazione fiscale e comunicare i relativi dati

a quest'ultima attraverso due distinte tipologie di dichiarazioni, di cui una periodica (art. 250) e l'altra riepilogativa (art. 261), "in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare". L'art. 183, infine, dispone che, "Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite".

3.6. Tutto ciò comporta, per il principio dell'equivalenza sancito dalla Corte di giustizia, che al rimborso dell'IVA non deve essere applicata una disciplina meno favorevole di quella riservata ai rimborsi dei tributi interni e, per il principio di effettività, il diritto del contribuente non deve essere reso impossibile o eccessivamente difficile (caso Poli, punto 29).

3.7. Nel complesso normativo e nel formante giurisprudenziale dell'UE emerge, dunque, che il fatto costitutivo del rapporto tributario col fisco nazionale è ravvisato dalla effettività e liceità dell'operazione, mentre obblighi di registrazione, dichiarazione e consimili hanno una diversa funzione meramente illustrativa e riepilogativa dei dati contabili, finalizzata ad agevolare i controlli dell'Amministrazione finanziaria per l'esatta riscossione dell'imposta.

L'esercizio del diritto di detrazione dell'eccedenza IVA, che deve essere tutelato in modo sostanziale ed effettivo, va dunque riconosciuto a fronte di una reale operazione sottostante, la cui prova certa può essere acquisita dai dati risultanti dalle fatture o da altro documento equivalente, come, ad esempio, la documentazione contabile, essendo, invece, a tal fine poco rilevante l'osservanza degli obblighi dichiarativi.

4. Nella prassi amministrativa, con Ris. n.74/E del 19 aprile 2007, si è affermato che, dalla lettura congiunta del DPR n.322 del 1998, art. 8, e del DPR n.633 del 1972, art. 19, è possibile desumere che la decadenza del diritto alla detrazione ricorre soltanto nel caso in cui il medesimo non è esercitato "al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo". Ciò significherebbe, in altre parole, che una volta scaduto il termine entro cui poter esercitare il diritto alla detrazione del credito (ossia con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto), il contribuente ha la possibilità di recuperare il credito IVA solo attraverso il procedimento del cosiddetto rimborso "anomalo" di cui al citato art. 21 proc. trib.. In conclusione, l'eccedenza di credito IVA maturata in un anno in cui la dichiarazione annuale risulta omessa potrebbe essere computata in detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto – fermo restando il potere/dovere dell'ufficio, nell'ambito del programma annuale dell'attività di controllo, di accertare l'esistenza del credito medesimo maturato nell'anno in cui la dichiarazione annuale è stata omessa, a norma del richiamato DPR n.633 del 1972, art. 55. Conseguenzialmente, la sanzione della decadenza non potrebbe, quindi, essere estesa alla diversa fattispecie in cui la detrazione sia stata regolarmente operata nel mese di competenza e non risulti, invece, dalla dichiarazione annuale perché omessa,

poiché, nel caso di accertamento induttivo, l'Ufficio deve computare in detrazione non solo i versamenti eseguiti dal contribuente, ma anche le imposte detraibili, risultanti dalle dichiarazioni mensili, come prescrive l'art. 55 cit..

4.1. Diversamente, con altro documento di prassi, la Circ. n.34/E del 6 agosto 2012, si è osservato, che ai sensi del secondo comma dell'art. 30 del DPR cit., se dalla dichiarazione annuale risulta un'eccedenza di IVA detraibile "il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività". Pertanto si è affermato che, in caso di omessa dichiarazione annuale il contribuente non può riportare l'eccedenza di IVA detraibile con conseguenziale legittimità della procedura di cui all'art. 54-bis del DPR n.633 del 1972, volta a "correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni", che nel caso di specie risulta omessa. Il credito, pertanto, non essendo stato dichiarato nell'anno in cui è maturato, non sarebbe utilizzabile in detrazione, a nulla rilevando che lo stesso sia, in ipotesi, effettivamente maturato.

Indi, qualora il contribuente definisca l'obbligazione pagando le somme richieste dall'ufficio, nei termini previsti dalla comunicazione di irregolarità ovvero a seguito della notifica della cartella di pagamento o in esito a una sentenza a lui sfavorevole, lo stesso può presentare istanza di rimborso del credito, entro due anni dal predetto pagamento ai sensi dell'art. 21 proc. trib.. Nell'esaminare tali istanze, l'ufficio effettua il controllo dell'effettiva spettanza del credito, mediante richiesta ed esame della documentazione contabile ed extra-contabile necessaria, fatti salvi specifici controlli sostanziali, al fine di verificare ulteriormente la spettanza del credito. Tali conclusioni, che superano in parte quelle contenute nella risoluzione n.74 del 2007, garantirebbero il rispetto del principio di neutralità proprio del sistema dell'IVA, che tuttavia non si estende sino a tenere indenne, in ogni caso, il contribuente da qualunque conseguenza sanzionatoria, laddove l'omissione della dichiarazione non consentirebbe di avere contezza del credito nel momento in cui lo stesso è sorto e di attivare, se del caso, gli opportuni riscontri, con obiettivo ostacolo all'attività di controllo.

4.2. Tuttavia, la Circ. 21/E del 25 giugno 2013 prevede che, a seguito del ricevimento della comunicazione d'irregolarità, se il contribuente ritiene che il credito non dichiarato sia fondatamente ed effettivamente spettante, può attestarne l'esistenza contabile, mediante la produzione all'ufficio competente di idonea documentazione (ad esempio, con riferimento alle eccedenze IVA, mediante esibizione dei registri IVA e delle relative liquidazioni, della dichiarazione cartacea relativa all'annualità omessa, delle fatture e di ogni altra documentazione ritenuta utile). Ferma restando la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di effettuare le attività di controllo in merito alla dichiarazione omessa, anche al fine di accertare l'effettività sostanziale del credito maturato nel relativo periodo d'imposta, la dimostrazione dell'esistenza contabile del credito, prosegue il documento di prassi, pone il contribuente, ancorché tardivamente, nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato qualora avesse correttamente presentato la dichiarazione. Pertanto, conclude la circolare, in esito a tali verifiche, qualora riscontri l'esistenza

contabile del credito, l'ufficio, analogamente a quanto previsto nella fase contenziosa, anziché richiedere l'effettuazione del pagamento seguita da un'istanza di rimborso, potrà scomputare direttamente l'importo del credito medesimo dalle somme complessivamente dovute.

5. Così ricostruito l'evolversi del quadro normativo, giurisprudenziale e amministrativo di riferimento e tirando le fila sparse del discorso sin qui condotto, si osserva che è il DPR n.322 del 1998, art. 8, che disciplina termini e modi per la presentazione (comma 1) e per la rettifica (comma 6 in rel. art. 2, commi 8 e 8 bis) della dichiarazione annuale in materia di IVA. Al comma 3 prescrive, inoltre, che "le detrazioni sono esercitate entro il termine stabilito dal DPR n.633 del 1972, art. 19, comma 1, secondo periodo", cioè entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto. Il che lascia intendere la non irrilevanza, nel diritto interno, della dichiarazione annuale per la corretta emersione del diritto di detrazione, in disparte il peculiare regime sanzionatorio per le omissioni dichiarative.

L'art. 30 del decreto IVA stabilisce, poi, che "Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile (...), aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili (...), il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività".

Il DPR n.322 del 1998, art. 2, comma 7, applicabile anche in materia di IVA (v. art. 8, comma 6), stabilisce che "Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta".

L'art. 55, comma 1, del decreto IVA stabilisce che "Se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto può procedere in ogni caso all'accertamento dell'imposta dovuta indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità. In tal caso l'ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile sono determinati induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolte o venuti a conoscenza dell'ufficio e sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'art. 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli artt. 27 e 33" riguardo a "liquidazioni e versamenti mensili" (art. 27) e a "semplificazioni per i contribuenti minori" (poi art. 1, commi 100 - 109 - 114, della legge finanziaria 2008). Il che rivela che l'accertamento induttivo è per il fisco una facoltà - "può procedere" - e non un obbligo (Cass. n.20040 del 2011 cit., in motivazione).

Il D.Lgs n.471 del 1997, art. 5, comma 1, stabilisce che "Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto... Per determinare l'imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso, nonché le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite".

5.1. L'Amministrazione finanziaria (Circ. 21/E del 25 giugno 2013), come si è visto, riconosce che, se l'interessato ritiene che il credito non dichiarato sia fondatamente ed effettivamente spettante, possa attestarne l'esistenza, mediante la produzione d'idonea documentazione (registri IVA e relative liquidazioni; dichiarazione cartacea per l'annualità omessa; fatture e documenti inerenti e/o equipollenti). Sicché la dimostrazione dell'esistenza contabile del credito nel contraddittorio col fisco pone il contribuente in condizione equivalente a quella nella quale si sarebbe trovato se avesse correttamente presentato la dichiarazione. Ciò fa sì che, qualora si riscontri l'esistenza contabile e l'effettività sostanziale del credito maturato nel relativo periodo d'imposta, l'ufficio, analogamente a quanto previsto nella fase contenziosa, possa scomputare direttamente l'importo del credito medesimo dalle somme complessivamente dovute in esito al controllo automatizzato di cui all'art. 54-bis del decreto IVA. Il che non esclude affatto che tale accertamento non possa farlo il giudice tributario di merito a seguito dell'impugnazione della cartella, atteso che il diritto di detrazione sorge nel momento in cui l'imposta a monte diviene esigibile. L'esigibilità si avvera quando l'operazione a monte si considera effettuata per legge (DPR n.633 del 1972, art. 6). Essa coincide, quindi, col momento impositivo di questa, mentre la detrazione stessa va esercitata entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto (DPR n.322 del 1998, art. 8, comma 3).

5.2. A tal proposito si consideri che per la Corte di giustizia (sent. Idexx) "i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, quali previsti all'art. 17 della sesta direttiva" (punto 41). Invece "i requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, quali gli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione. Tali requisiti sono contenuti negli artt. 18 e 22 della sesta direttiva" (punto 42). Riguardo agli acquisti "i requisiti sostanziali esigono, come emerge dall'art. 17, paragrafo 2 (...) della sesta direttiva, che tali acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili" (punto 43). Dunque, può bastare che, in sede di contraddittorio e/o di contenzioso sulla cartella, il contribuente omissivo documenti la sussistenza dei requisiti sostanziali del diritto a detrazione di cui all'art. 17 della sesta direttiva.

Diversamente, il mero riconoscimento della possibilità di avanzare istanza di rimborso del credito secondo la procedura prevista dall'art.21 proc. trib. entro due anni dalla definizione della pretesa impositiva – spontanea, forzosa o contenziosa – finisce per costituire una sorta di moderno *solve et repete*, poco in linea col diritto dell'UE. La Corte di giustizia, infatti, se da un lato afferma l'esistenza di un principio generale di diritto al rimborso dell'IVA versata a torto (caso Liberexim), dall'altro precisa che i limiti di manovra delle normative nazionali "non possono ledere il principio di neutralità fiscale, facendo gravare sul soggetto passivo, in tutto o in parte, l'onere dell'IVA". Di contro, le normative "devono segnatamente consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito

risultante da un'eccedenza" e "ciò implica che il rimborso deve essere effettuato entro un termine ragionevole, mediante pagamento di denaro liquido o con modalità equivalenti, e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non debba far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo" (caso Mednis SIA, punto 24, e dec. *ivi cit.*). Ciò è difficilmente compatibile col meccanismo di pagamento immediato di somme e col solo successivo rimborso di importi ab origine non dovuti e agevolmente dimostrabili sul piano dell'esistenza contabile e dell'effettività sostanziale con le garanzie del contraddittorio giudiziale.

5.3. Invero, nella giurisprudenza di legittimità da quasi un lustro si è affermato il collaterale principio secondo cui, qualora sia stato eseguito il rimborso di un credito di imposta in favore di un contribuente che abbia regolarmente annotato tutte le fatture dalle quali scaturisca, per lui, un'eccedenza ed abbia poi presentato unicamente il modello VR, ma non anche la dichiarazione annuale, l'Amministrazione finanziaria non può pretendere la restituzione della somma in questione per tali ragioni di pura forma, senza addurre rilievi sulla sua effettiva spettanza, atteso che, anche secondo la sesta direttiva, art. 18, paragrafo 1, il diritto alla deduzione dell'IVA è subordinato al possesso di regolari e veritiere fatture (Cass. Sez. 5, n.22250 del 2011). Il che costituisce corollario del più generale principio secondo cui, in disparte i casi di decadenza o prescrizione, è da escludere l'assoggettamento del contribuente ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico (Cass. Sez. Un., n.15063 del 2002), essendo egli titolare di posizioni di diritto soggettivo perfetto verso il fisco (C. cost. n.178 del 1984) che non possono certo dirsi recessive rispetto alle esigenze erariali di cassa (C. cost. n.21 e n.79 del 1961).

5.4. Infine, queste sezioni unite, recentemente pronunciando in tema di emenda delle dichiarazioni fiscali, affermano che: "Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa... e dall'istanza di rimborso (...), in sede contenziosa può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria" (Cass. Sez. Un., ud. 7 giugno 2016 – dep. 30 giugno 2016, n.13378). Infatti, i diversi ambiti delle norme in materia di accertamento e di riscossione comportano la necessaria distinzione tra la dichiarazione, anche integrativa, e il diritto al rimborso ed evidenziano le relative specificità funzionali, del tutto distinte dalla attività di controllo automatizzato.

Anzi, proprio "la natura giuridica della dichiarazione fiscale quale mera esternazione di scienza, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., il disposto dell'art. 10, dello Statuto del contribuente – secondo cui i rapporti tra contribuente e fisco sono improntati al principio di collaborazione e buona fede – nonché il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, comportano poi l'inapplicabilità in tale sede, delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa".

Oggetto tipico del contenzioso giurisdizionale, secondo le sezioni unite, è l'accertamento della legittimità della pretesa impositiva, "onde non può escludersi

il diritto del contribuente a contestare il provvedimento impositivo, fornendo prova delle circostanze, quali anche errori o omissioni". Sicché, concludono sempre le sezioni unite, va riconosciuta la possibilità per il contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla pretesa tributaria azionata dal fisco – anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato – allegando errori od omissioni incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine per la presentazione e la rettifica della dichiarazione fiscale.

5.5. Tali principi di diritto, enunciati specificamente in tema d'imposte sui redditi, valgono – *mutatis mutandis* – nell'imposizione sul valore aggiunto, attesa la comunanza della disciplina dichiarativa e rettificativa nazionale fissata dal DPR n.322 del 1998, art. 8, comma 6.

Ciò ben si raccorda con giurisprudenza interna, laddove si afferma che l'amministrazione finanziaria non può pretendere la restituzione di somme per ragioni di pura forma senza addurre rilievi sulla loro effettiva spettanza. Egualmente dicasi per quella Euro-unitaria, laddove si prevede che contribuente documenti la sussistenza dei soli requisiti sostanziali del diritto a detrazione di cui all'art. 17 della sesta direttiva e si mettono in guardia gli Stati membri da meccanismi di rimborso artificiosi e tali da mettere a rischio l'immediata neutralità dell'imposizione sul valore aggiunto.

Il tutto va visto in coerenza con quella virtuosa prassi amministrativa mirante a riscontrare, su sollecitazione del contribuente, l'esistenza contabile e l'effettività sostanziale del credito maturato nel relativo periodo d'imposta, non essendovi, invece, alcuna obbligatorietà di dare ingresso all'accertamento induttivo che comunque impone, per legge, pur sempre lo scomputo dei versamenti se effettuati per operazioni reali e inerenti. Resta in disparte la questione della quantificazione delle sanzioni per l'omessa dichiarazione che sono pur sempre dovute coi peculiari criteri di scomputo di cui all'art. 5 sopra citato.

5.6. In definitiva, come esattamente si è rilevato in dottrina e giurisprudenza, in presenza di una violazione formale – intesa come inadempimento di un obbligo distinto dalle condizioni essenziali previste dalle direttive IVA per l'esercizio della detrazione – la questione da risolvere è esclusivamente di natura probatoria: l'infrazione è da ritenersi emendabile sul piano del rapporto impositivo laddove si disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo (Cass. Sez. 5, n.3586 del 2016), in quanto acquirente, ha il diritto di recuperare l'imposta pagata a titolo di rivalsa (Cass. Sez. 5, n.25871 del 2015), sempreché non risulti in concreto impedita la prova dell'adempimento dei requisiti sostanziali (Cass. Sez.5, n.4612 del 2016).

Sulla scorta di tali conclusioni generali, si è affermato nella giurisprudenza di legittimità – e qui si ribadisce – che se il contribuente si attiene agli obblighi formali-contabili prescritti dalla normativa interna grava sull'Amministrazione fiscale che intenda disconoscere il diritto a detrazione negando la corrispondenza della realtà effettuale a quella rappresentata nelle scritture contabili l'onere della relativa contestazione e della consequenziale prova.

Diversamente, se il contribuente non si attiene alle prescrizioni formali e contabili disciplinate dall'ordinamento interno, è onere dello stesso, a fronte della

contestazione di omissioni o irregolarità, fornire adeguata prova dell'esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega l'insorgenza del diritto alla detrazione (Cass. Sez.5, n.11168 del 2014 e n.18924 del 2015; conf. Cass. Sez. 65, n.17815 del 2015). Ovverosia il contribuente deve dimostrare che, in quanto destinatario di transazioni commerciali, è debitore dell'IVA e titolare del diritto di detrarre l'imposta (Cass. Sez. 5, n.7576 del 2015). Si tratta di circostanze che restano riservate a quell'accertamento in fatto da parte del giudice di merito (Cass. Sez. 5, n.5072 del 2015), che è da compiersi con la latitudine suggerita, in tesi generale, dalla stessa Corte di giustizia (v. in causa Reisdort).

5.7. La linea evolutiva qui percorsa nel caso di dichiarazione omessa materialmente – ovvero omessa perché ultra-tardiva – si salda strettamente con i principi fondanti la citata decisione di queste Sezioni Unite n.13378 del 2016, sull'emenda delle dichiarazioni fiscali.

Dinanzi alla posizione del contribuente quale titolare di diritti soggettivi perfetti derivanti dalla legge nazionale e dal diritto dell'UE, è il processo tributario, infatti, il contesto privilegiato nel quale l'esigenza della giusta imposizione trova la sua armonica realizzazione a prescindere da moduli procedimentali diretti a garantire ed agevolare l'azione amministrativa. Invero l'empirico rilievo della complessità del sistema tributario – e in particolare dell'imposizione sul valore aggiunto – non vale a giustificare soluzioni "a regime" unicamente garantite dal previo svolgimento della funzione amministrativa.

Vi ostano in primo luogo la giurisdizione piena ed esclusiva sul rapporto fiscale (Cass. Sez. U, n.6315 del 2009) che è tipica del giudizio di impugnazione–merito (Cass. Sez.5, n.21759 del 2011); in secondo luogo i richiamati principi costituzionali di capacità contributiva e statuari di collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco; in terzo luogo i precitati principi Eurounitari sulla primazia dei requisiti sostanziali del diritto di deduzione e della neutralità fiscale (da mettersi al riparo da alcun rischio finanziario per il soggetto contribuente).

Si tratta, in sostanza, di porre rimedio a errori e/o omissioni del contribuente, in presenza di situazioni legali e veritiere, in via di eccezione direttamente nel processo tributario quale ragione d'impugnazione dell'atto di controllo formale del Fisco (es. Cass. Sez. 5, n.26187 del 2014), effettuato con le procedure automatizzate previste dal DPR n.600 del 1973, art. 36-bis, e dal DPR n.633 del 1972, art. 54-bis, che comportano di per sè stesse lo "scarto" delle posizioni fiscali formalmente irregolari alla luce delle risultanze dell'anagrafe tributaria (Cass. Sez. U, ud. 21 giugno 2016, Comune di San Nicola da Crissa), così come pure il fisco può contestare in giudizio l'esistenza di un credito anche laddove siano decorsi i termini per l'accertamento (Cass. Sez. Un., n.5069 del 2016).

5.8. Tutto ciò non contrasta con l'art. 8 dello Statuto del contribuente, laddove, pur riconoscendo l'istituto generale della compensazione fiscale, lo sottopone a disciplina regolamentare non ancora attuata. Infatti, il meccanismo della neutralità dell'IVA e della deducibilità delle eccedenze d'imposta deriva direttamente dal diritto dell'UE nell'interpretazione datane dalla Corte di giustizia, in disparte il rilievo generale e interno che le detrazioni siano esercitate entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in

cui il diritto è sorto (v. Cass. Sez. 5, n.4767 del 2015).

6. Tirando le fila del discorso sin qui condotto deve essere formulato il seguente principio di diritto: "La neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta – risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto – sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione; pertanto, in tal caso, il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto – ovvero non controverso – che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili".

6.1. Conseguenzialmente il ricorso principale, per com'è concretamente formulato, deve essere rigettato, potendosi solo correggere, nei sensi sopra indicati, la motivazione della sentenza d'appello. Infatti la difesa erariale non denuncia affatto che la contribuente non abbia assecondato quei requisiti sostanziali previsti dall'art. 17 della sesta direttiva. Censura, infatti, la decisione di merito unicamente riguardo all'indetraibilità delle somme esposte a credito nelle dichiarazioni periodiche, ove manchi la finale dichiarazione annuale (vedasi in ricorso a pag. 7 e 11, le parti specificamente impugnate della sentenza d'appello, e a pag. 12 il consequenziale quesito di diritto).

Né rileva, sul piano processuale, che il fisco evidenzi in memoria che la dichiarazione per il successivo anno d'imposta (2002) possa essere lacunosa. La questione, infatti, non è oggetto di espresso motivo di ricorso, in disparte la considerazione che il contribuente può invocare elementi rettificativi e integrativi a proprio favore anche nella fase contenziosa in sede di ripresa a tassazione ovvero di rimborso (Cass. Sez. Un., n.13378 del 2016, cit.).

6.2. Inoltre, siccome il controllo formale automatizzato è fatto entro la scadenza del termine per la dichiarazione dell'anno successivo, nella specie resta escluso ogni ipotetico impedimento temporale alla deducibilità giudiziale dell'eccedenza atteso che, in ogni caso, le detrazioni sono state esercitate de facto entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto.

6.3. Infine, si rileva che, nel caso in esame, non è in discussione l'utilizzo della procedura di controllo automatizzato e dello strumento della cartella di pagamento. Solo per completezza si evidenzia che nella mancata presentazione di una dichiarazione fiscale bene si può ravvisare una di quelle notizie che rilevando come dato storico e fattuale dal quale derivano conseguenze giuridiche. Sicché è consentita la lavorazione con procedura automatizzata di una tale dato omissivo, dovendo il fisco provvedere in sede di controllo "sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni fiscali presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria", che registra appunto la presentazione delle dichiarazioni medesime (conf. Cass. Sez. Un., ud. 21 giugno 2016, Comune di San Nicola da

Crissa). Il che può ben costituire innesco iniziale dell'azione del fisco.

7. La complessità e l'incertezza delle questioni giuridiche che hanno richiesto l'intervento nomofilattico delle sezioni unite costituiscono giustificati motivi per la compensazione delle spese sia del giudizio di legittimità sia del giudizio di appello, così rigettandosi sul punto il ricorso incidentale della curatela.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e quello incidentale; dichiara interamente compensate tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 21 giugno 2016.

Depositato in Cancelleria l'8 settembre 2016.

Cass. civ. Sez. Unite, sentenza 08-09-2016, n.17758

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. RORDORF Renato – Primo Presidente f.f. –
Dott. AMOROSO Giovanni – Presidente Sezione –
Dott. BERNABAI Renato – Consigliere –
Dott. BIELLI Stefano – Consigliere –
Dott. BIANCHINI Bruno – Consigliere –
Dott. DIDONE Antonio – Consigliere –
Dott. CURZIO Pietro – Consigliere –
Dott. DI IASI Camilla – Consigliere –
Dott. CIRILLO Ettore – rel. Consigliere –
ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 1504/2013 proposto da:

COMUNE SAN NICOLA DA CRISSA, in persona di Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in Roma, Via P.L. Cattolica 3, presso lo studio dell'avvocato Alessandro Ciufolini, rappresentato e difeso dall'avvocato Maria Caterina Inzillo, per delega a margine del ricorso;

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope legis*;

– controricorrente –

e contro

EQUITALIA S.U.D. S.P.A., CONCESSIONE DI VIBO VALENTIA;

– intimata –

avverso la sentenza n.29/03/2011 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di CATANZARO, depositata l'08/11/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 21/06/2016 dal Consigliere Dott. Ettore Cirillo;
udito l'Avvocato Giancarlo Caselli per l'Avvocatura Generale dello Stato;
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Pratis Pierfelice, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

1. Con sentenza dell'8 novembre 2011 la Commissione tributaria regionale della Calabria ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti del Comune di San Nicola da Crissa e, riformando la decisione della Commissione tributaria provinciale di Vibo Valentia, ha confermato la cartella di pagamento emessa a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione IVA per l'anno 2004, dove l'ente locale aveva esposto un credito d'imposta riportato dall'annualità precedente, rispetto alla quale, dall'interrogazione dell'anagrafe tributaria, la dichiarazione IVA risultava essere stata omessa.

2. Il giudice d'appello, premesso che un credito d'imposta non esposto nella dichiarazione annuale IVA non poteva essere portato in detrazione nella dichiarazione per l'anno successivo dovendo essere invece richiesto con domanda di rimborso, ha osservato che il Comune non ha affatto contrastato le risultanze dell'anagrafe tributaria circa l'omissione della dichiarazione IVA e si è limitato a sostenere la legittimità del credito d'imposta invocando documentazione in suo possesso ma nei fatti mai prodotta in giudizio. Ha, pertanto, concluso per la correttezza dell'iscrizione a ruolo effettuata dal Fisco avvalendosi dei poteri riconosciutigli dal DPR 26 ottobre 1972, n.633, art. 54-bis, comma 2.

3. Ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi e memorie, l'ente locale; l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso mentre l'intimata Equitalia non ha spiegato alcuna attività difensiva.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, denunciando violazione dell'art. 53 proc. trib. in relazione all'art. 360 c.p.c., nn.3 e 4, e vizio motivazionale ex art. 360 c.p.c., n.5, il Comune ricorrente lamenta l'omesso rilievo, da parte della Commissione tributaria regionale, dell'inammissibilità dell'appello per "aspecificità" dei motivi di gravame. Il motivo non è fondato.

La sentenza di prime cure aveva fondato l'accoglimento del ricorso sulla considerazione che la pretesa del Fisco si collocava fuori dei casi previsti per il controllo automatizzato, circoscritto dall'art. 54-bis, del decreto IVA ai soli casi di errori materiali o di calcolo ovvero alle ipotesi di omessi o intempestivi versamenti emergenti dalla stessa dichiarazione fiscale del contribuente.

L'appello dell'Ufficio, nelle parti riportate in ricorso, si sofferma sul fatto che il credito d'imposta, ove sia stata omessa la dichiarazione annuale, non può essere portato in detrazione nell'anno successivo ma solo richiesto con domanda di rimborso (artt. 30 e 55 del decreto IVA) e a tal fine impugna esplicitamente la sentenza nella parte in cui nega il ricorso alla procedura automatizzata di rettifica della dichiarazione, non evidenziandosi, per il primo giudice, alcun errore materiale o di calcolo. Si tratta, dunque, di argomento evidentemente svolto in termini di

contrapposizione logica e giuridica rispetto alla tesi accolta nella sentenza appellata e validamente proposto ai fini impugnatori che non necessitano affatto l'esame dettagliato di tutti i singoli passaggi argomentativi (Cass. n.5445 e n.12984 del 2006).

2. Con il secondo motivo, denunciando violazione dell'art. 57 proc. trib., pare dolersi dell'introduzione di *ius novorum* in appello da parte del Fisco, che avrebbe mutato i termini della contestazione e dedotto "motivi e circostanze diversi da quelli contenuti nell'atto di accertamento".

Il motivo non è fondato.

A prescindere dal fatto che la pretesa fiscale è stata direttamente azionata con cartella di pagamento – e non con avviso di accertamento – è evidente dal contenuto delle parti salienti degli atti riportate per autosufficienza del ricorso che il titolo della pretesa fiscale è rimasto sempre lo stesso, cioè la rideterminazione del saldo dichiarato dalla parte contribuente per effetto del disconoscimento automatico della detrazione del credito d'imposta derivante dall'anno precedente in assenza di dichiarazione *pro tempore*.

3. Con il terzo motivo, il Comune denuncia cumulativamente violazioni di norme di diritto sostanziale (art. 2697 c.c.) e processuale (art. 112 c.p.c.) nonché vizi motivazionali.

In primo luogo, riguardo alla violazione dell'art. 2697 c.c., lamenta che il giudice d'appello avrebbe attribuito valenza probatoria alla contestata interrogazione dell'anagrafe tributaria circa l'omissione delle pregresse dichiarazioni; osserva, sul punto, che detta interrogazione, proveniente dalla stessa amministrazione finanziaria, non sarebbe stata neppure prodotta in giudizio e che, ciononostante, il giudice d'appello aveva posto a carico del Comune l'onere di provare di aver presentato le dichiarazioni IVA di riferimento.

Inoltre, l'ente locale assume che la sentenza sarebbe insufficientemente ed illogicamente motivata sul punto concernente la contestazione e la produzione documentale.

Infine, il ricorrente denuncia la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (art. 112 c.p.c.) perché (a) la mancata presentazione delle dichiarazioni annuali dal 2002 in poi era estranea all'oggetto della lite al pari dell'esistenza e della spettanza del credito IVA e (b) il Comune non avrebbe potuto contestare le risultanze dell'anagrafe tributaria, non avendo l'Ufficio prodotto in giudizio la relativa interrogazione.

Le tre censure non sono fondate.

La cartella è stata emessa con la procedura del controllo automatizzato della dichiarazione fiscale esclusivamente per la mancanza della dichiarazione annuale precedente e, dunque, per la mancanza di un ritenuto presupposto legale per la detraibilità del pregresso credito d'imposta; pertanto, non si comprende affatto in cosa consista la mutatio libelli ascritta al Fisco appellante così come la violazione dell'art. 112 c.p.c., addebitata al giudice d'appello.

Quanto al resto si osserva che la detrazione dell'imposta pagata per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa è subordinata, in caso di contestazione da parte dell'Ufficio, alla relativa prova, che dev'essere fornita dal

contribuente mediante la produzione delle fatture e del registro in cui vanno annotate e delle dichiarazioni periodiche in base ai criteri generali di riparto dell'onere della prova previsti dall'art. 2697 c.c., ed alle specifiche disposizioni del decreto IVA e della sesta direttiva, che regolano la materia della deducibilità dell'imposta assolta (conf. Cass. Sez. Un., ud. 21 giugno 2016, Fall. LTS).

4. Con il quarto e ultimo motivo di ricorso, denunciando vizi motivazionali e plurime violazioni di norme di diritto (DPR 29 settembre 1973, n.600, art. 36 bis, e DPR 26 ottobre 1972, n.633, art. 54 bis), la parte ricorrente formula due censure.

In primo luogo, si duole del fatto che il giudice d'appello ha motivato la propria decisione sul rilievo che la somma oggetto della cartella corrispondeva a un credito d'imposta irrualmente portato in detrazione, senza però enucleare gli elementi di fatto da cui aveva tratto detto convincimento.

In secondo luogo si duole del fatto che il giudice d'appello, sul rilievo che la somma oggetto della cartella corrispondeva a un credito d'imposta irrualmente portato in detrazione, abbia trascurato che quello compiuto dal Fisco non era stato quel mero controllo cartolare, unico ad essere consentito dal DPR 26 ottobre 1972, n.633, art. 54-bis, a pena d'illegittimità della procedura adottata.

4.1. Il primo profilo di censura è manifestamente infondato atteso che la Commissione tributaria regionale ha opportunamente considerato che era pacifico nel dibattito processuale che il fondamento dell'iscrizione a ruolo era dato dall'asserita irrualità della detrazione del credito d'imposta a causa della mancanza della dichiarazione per l'anno di precedente maturazione.

4.2. Il secondo profilo è, invece, meritevole di approfondimento ed è oggetto dell'ordinanza interlocutoria n.22902 del 2014.

Sul punto osserva la quinta sezione che nella giurisprudenza tributaria della Corte di cassazione si rinvencono due diversi indirizzi interpretativi. Il primo orientamento, riferibile in via esemplificativa alle decisioni del 22 aprile 2009, n.9564, e del 4 maggio 2010, n.10674, sui limiti operativi del DPR 26 ottobre 1972, n.633, art. 54-bis – ritiene che “allorquando il credito portato in detrazione non risulti dalla dichiarazione annuale, sia perché diverso sia, più radicalmente, perché la stessa non è stata presentata, è pienamente legittimo il ricorso alla procedura de qua” (cfr. implicitamente anche Cass., 16 ottobre 2012, n.17754).

Il secondo orientamento – riferibile, sullo stesso tema, alla decisione del 3 aprile 2012, n.5318, nonché a quella del 15 febbraio 2013, n.3755 (con rinvii a: Corte cost., 7 aprile 1988, n.430; Cass. 27 maggio 2011, n.11712; Cass. 21 aprile 2011, n.9224; Cass. 23 luglio 2010, n.27396; Cass. 8 maggio 2007, n.13591) – ritiene che “la negazione della detrazione nell'anno in verifica di un credito dell'anno precedente, per il quale la dichiarazione è stata omessa, non può essere ricondotta al mero controllo cartolare, in quanto implica verifiche e valutazioni giuridiche, dovendo ritenersi che il disconoscimento dei crediti e l'iscrizione della conseguente maggiore imposta dovevano, pertanto, avvenire previa emissione di motivato avviso di rettifica”.

5. Questo secondo indirizzo, nel delineare il perimetro da assegnare al procedimento di controllo automatizzato nonché ai poteri conferiti al Fisco in seno ed in esito a questo, rileva che l'iscrizione a ruolo è consentita soltanto allorquando

sia rilevato un errore materiale o di calcolo manifestamente evidente, ovvero risultino vizi di forma nella compilazione della dichiarazione o, ancora, emergano indicazioni oggettivamente contraddittorie, qualora, peraltro, tali vizi ed irregolarità siano intrinseci alla dichiarazione del contribuente.

5.1. Per l'orientamento in esame non può l'amministrazione procedere all'iscrizione desumendo *aliunde* i parametri della verifica, né può pervenire alla correzione dei vizi o delle irregolarità riscontrate sulla base di una diversa valutazione qualitativa o quantitativa del presupposto di imposta.

5.2. La mancanza della dichiarazione annuale concernente l'esercizio in cui il credito d'imposta si assume maturato non consentirebbe di svolgere quel mero riscontro cartolare che la legge richiede. Di qui la necessità di procedere ad autonomo accertamento, presidiato dalle ordinarie garanzie difensive; non sarebbe prospettabile, in questo caso, una mera attività esecutiva con la quale l'Ufficio finanziario si limiti a dare attuazione alla dichiarazione sottoscritta dal contribuente, come espressamente stabilito dalla legge allorquando dispone che "i dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista dal presente articolo si considerano, a tutti gli effetti come dichiarati dal contribuente e dal sostituto di imposta".

6. Riguardo al contrapposto e condivisibile primo indirizzo, favorevole alla posizione del Fisco, si osserva che – sulla base dei dati indicati nella dichiarazione ovvero in possesso dell'anagrafe tributaria – il DPR 26 ottobre 1972, n.633, art. 54-bis, comma 2, riconosce in capo all'amministrazione finanziaria il potere di: a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dal dichiarante riguardo alla determinazione del volume d'affari e alla liquidazione dell'imposta; b) correggere gli errori materiali riscontrati nel riporto delle eccedenze d'imposta derivanti da precedenti dichiarazioni; c) controllare la tempestività dei versamenti dell'imposta (acconto, conguaglio, liquidazione periodica) e la loro coerenza con le risultanze della dichiarazione annuale.

Si tratta, dunque, di controllo formale che avviene attraverso quelle procedure automatizzate che non comportano alcuna verifica della posizione sostanziale della parte contribuente. Perciò si è detto in dottrina che il controllo formale attraverso procedure "automatizzate" attiene a questioni liquidative dell'imposta sulla scorta di quanto dichiarato dal contribuente, di talché il controllo resta appunto "formale", non contrapponendosi una diversa ricostruzione sostanziale dei dati da parte dell'amministrazione finanziaria.

Nella giurisprudenza di legittimità si è pure detto che, nel momento in cui il Fisco procede a una vera e propria interpretazione e valutazione dei dati indicati in dichiarazione, non si può più parlare di controllo automatizzato della dichiarazione, bensì di autentico accertamento (Cass., 6 agosto 2008, n.21176; Cass., 26 gennaio 2007, n.1721; Cass., 16 settembre 2005, n.18415; Cass., 17 marzo 2000, n.3119); sicché, in questi casi, la relativa pretesa dell'amministrazione finanziaria dovrebbe essere fatta valere con l'emanazione di avviso, quale atto impositivo, e non con la diretta iscrizione a ruolo seguita da cartella di pagamento.

6.1. In proposito, la Relazione accompagnatoria al decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, che ha definito il perimetro degli omologhi controlli automatizzati disciplinati

dal DPR 29 settembre 1973, n.600, art. 36-bis, e dal DPR 26 ottobre 1972, n.633, art. 54-bis, chiarisce che si tratta di una procedura che "tende a rimuovere gli errori e le inesattezze risultanti in modo obiettivo dalla dichiarazione e che non comportano giudizi di valutazione ed estimazione delle componenti positive e negative del reddito".

Orbene entrambe le disposizioni introdotte dal D.Lgs 9 luglio 1997, n.241, stabiliscono che, "avvalendosi di procedure automatizzate", l'amministrazione provvede "sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni fiscali presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria".

Il senso di una normativa di tal genere non può che essere quello di un controllo fatto grazie all'utilizzo di quei mezzi informatici che consentono di correlare i dati esposti nelle dichiarazioni e le informazioni sul contribuente reperibili nell'anagrafe tributaria (regolata dal DPR 29 settembre 1973, n.605, e dal DPR 2 novembre 1976, n.784). Si tratta di un sistema informativo nel quale sono immagazzinate principalmente quelle notizie essenziali risultanti dalle dichiarazioni fiscali.

Nella mancata presentazione di una dichiarazione annuale IVA può ben ravvisarsi una di quelle notizie che rilevano come mero dato storico dal quale derivano conseguenze giuridiche. Sicché non vi sarebbe ragione di non consentire la lavorazione con procedura automatizzata di un dato omissivo, dovendo l'amministrazione provvedere, appunto, "sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni fiscali presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria".

6.2. È vero che la Corte costituzionale, nell'ordinanza del 7 aprile 1988, n.430, afferma che la liquidazione DPR 29 settembre 1973, n.600, ex art. 36 bis, è operata sulla base delle dichiarazioni presentate mediante un mero riscontro cartolare, nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla legge, vertenti su errori materiali e di calcolo immediatamente rilevabili, senza la necessità quindi di alcuna istruttoria; ma all'epoca di tale pronuncia il testo vigente dell'art. 36-bis non faceva cenno al potere per l'amministrazione di provvedere con procedura automatizzata "sulla base dei dati... in possesso dell'anagrafe tributaria".

6.3. Nel caso specifico il controllo automatizzato del dato della detrazione per pregresso credito d'imposta inserito nella dichiarazione annuale IVA non può che essere fatto in correlazione con il dato presente nell'anagrafe tributaria sulla presentazione o meno della dichiarazione annuale IVA nell'anno di maturazione del ridotto credito d'imposta ed è uno dei casi più tipici e semplici di controllo meramente formale, atteso che esso non tocca la posizione sostanziale della parte contribuente ed è scevro da profili valutativi e/o estimativi e da atti d'indagine diversi da quel mero raffronto tra la dichiarazione fiscale e l'anagrafe tributaria esplicitamente consentito dal DPR 26 ottobre 1972, n.633, art. 54-bis (conf. Cass. Sez. Un., ud. 21 giugno 2016, Fall. LTS).

6.4. Né rileva che ciò comporta l'applicazione di norme giuridiche, quali quelle derivanti dal combinato disposto del DPR 26 ottobre 1972, n.633, artt. 30 e 55.

Il tema dell'applicazione diretta e immediata di norme giuridiche in sede di controllo automatizzato è stato approfondito dalla Corte di cassazione in materia di oneri, affermandosi – ad esempio – che il recupero degli oneri non contemplati dal DPR

22 dicembre 1986, n.917, art. 10, è consentito quando sia desumibile *ictu oculi*, dal controllo formale della dichiarazione e dell'allegata documentazione, che il titolo è diverso da quello previsto dalla lettera della legge, e non anche quando tale indeducibilità sia ricavabile dall'interpretazione di detta documentazione o della norma giuridica (Cass., 15 giugno 2007, n.14019; conf. Cass., 8 luglio 1996, n.6193; Cass., 29 febbraio 2008, n.5460).

Dunque, se manca una diversa valutazione nell'*an* o nel *quantum* del presupposto impositivo ovvero una diversa valutazione della esistenza di crediti o oneri, l'amministrazione può liquidare quanto rilevato nel controllo formale ed effettuare l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella, senza necessariamente dover emettere un previo avviso di accertamento in rettifica (Cass., 21 aprile 2011, n.9224).

6.5. Da qui deriva, in materia di IVA (DPR 26 ottobre 1972, n.633, artt. 30 e 55), la correttezza della tesi giurisprudenziale secondo cui "allorquando il credito portato in detrazione non risulti dalla dichiarazione annuale, sia perché diverso sia, più radicalmente, perché la stessa non è stata presentata, è pienamente legittimo il ricorso alla procedura *de qua*" (così Cass., 2 aprile 2009, n.9564).

Si tratta, seguendo la logica dell'indirizzo in esame, di mera attività esecutiva con la quale l'Ufficio finanziario si limita a dare attuazione al precetto legale rispetto ai dati di dichiarazione, come chiaramente evidenziato dal DPR 26 ottobre 1972, n.633, art. 54-bis, comma 4, secondo cui "i dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista dal presente articolo si considerano, a tutti gli effetti come dichiarati dal contribuente". Quest'ultimo, sulla base del principio dell'onere e della prossimità della prova, potrebbe poi esercitare il proprio diritto di difesa, documentando in giudizio l'avvenuta presentazione della dichiarazione annuale ritenuta omessa dal Fisco sulla scorta dell'anagrafe tributaria.

6.6. Il procedimento di controllo automatizzato dei dati è eseguito senza alcun intervento diretto degli uffici e in forza dell'art. 54-bis, può essere attivato nei casi di mancata considerazione dei pagamenti effettuati, errata o incompleta trasmissione e/o ricezione dei dati della dichiarazione, errori di compilazione della dichiarazione da parte del contribuente sanabili e facilmente riconoscibili, errata individuazione del contribuente, incoerenza della dichiarazione, eccedenze di imposta non completamente confermate dal sistema informativo (circ. n.100/E e n.143/E del 2000; circ. n.34/E del 2012 e 21/E del 2013). La procedura si conclude con un atto liquidatorio ai fini dell'iscrizione a ruolo a titolo definitivo ai sensi dell'art. 54-bis, comma 3, e dell'art. 60, comma 6.

6.7. Si tratta, con altre parole, d'intervenire su errori e/o omissioni del contribuente, con la procedura automatizzata previste dall'art. 54-bis che comporta di per sé stessa lo "scarto" e la "ripresa" delle posizioni fiscali formalmente irregolari alla luce delle risultanze dell'anagrafe tributaria (Cass. Sez. Un., Ud. 21 giugno 2016, Fall. LTS).

Tale procedura può ben costituire innesco iniziale dell'azione del fisco, restando in disparte il rilievo che il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione

annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto – ovvero non controverso – che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili e di deduzione eseguita entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto (conf. Cass. Sez. Un., ud. 21 giugno 2016, Fall. LTS). Ciò tuttavia non rileva nella specie, non essendo tale diversa questione oggetto specifico di alcun motivo di ricorso (rispetto al negativo accertamento di fatto compiuto dal giudice d'appello).

6.8. In conclusione, nel rigettare anche la seconda censura del quarto motivo di ricorso, deve essere enunciato il seguente principio di diritto: "In fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la consequenziale emissione di cartella di pagamento, ben potendo il fisco operare, con procedure automatizzate, un controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e sia scevro da profili valutativi e/o estimativi e da atti d'indagine diversi da mero raffronto con dati ed elementi in possesso dell'anagrafe tributaria, ai sensi del DPR 26 ottobre 1972, n.633, artt. 54-bis e 60 (fatta salva, nel successivo giudizio d'impugnazione della cartella, l'eventuale dimostrazione a cura del contribuente che la deduzione d'imposta, eseguita entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, riguardi acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili)".

7. La complessità e l'incertezza delle questioni giuridiche che hanno richiesto l'intervento nomofilattico delle sezioni unite costituiscono giustificati motivi per la compensazione delle spese del giudizio di legittimità tra le parti costituite.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e dichiara interamente compensate tra le parti costituite le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 21 giugno 2016.

Depositato in Cancelleria il 8 settembre 2016.