

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 10 novembre 2020, n. 25262

Rilevato che:

- La A. impugnava presso la CTP di Milano la cartella di pagamento con la quale veniva recuperato, a seguito di controllo automatizzato ai sensi dell'art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972, relativamente all'anno 2009, l'importo dell'IVA indicata nella dichiarazione modello Unico per l'annualità 2008, presentata in ritardo, quindi considerata omessa ex d.P.R. n. 322 del 1998.
 - Il giudice tributario di primo grado accoglieva il ricorso della contribuente ritenendo, per un verso, che la cartella di pagamento dovesse essere preceduta da un necessario avviso di rettifica, per altro verso, che la spettanza della detrazione IVA fosse stata comunque contabilmente dimostrata.
 - La CTR della Lombardia accoglieva l'appello erariale valorizzando la dichiarazione tardivamente inviata - quindi da considerarsi omessa - alla stregua di condicio sine qua non per la fruibilità del credito relativo all'anno precedente.
 - La contribuente ha impugnato la sentenza d'appello con ricorso per cassazione affidato a sei motivi, poi illustrato con memoria.
- L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

Considerato che:

- Con il primo motivo di ricorso, la contribuente lamenta l'omesso esame, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., del fatto controverso e decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, consistente nella legittimità della detrazione del credito IVA, ancorchè non risultante da dichiarazione annuale tempestivamente presentata, eppure evincibile dalla comunicazione annuale dell'IVA e dalla contabilità regolarmente tenuta e non contestata dall'Ufficio, "come avallato altresì dalla più recente prassi amministrativa".
- Con il secondo motivo di ricorso, la contribuente contesta, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione o falsa applicazione degli artt. 19 e 30 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 8 d.P.R. n. 322 del 1988, per avere la CTR considerato erroneamente l'invio tempestivo della dichiarazione annuale indicativa del credito relativo all'anno precedente condicio sine qua non per la fruizione di esso.
 - Con il terzo motivo di ricorso, la contribuente contesta la violazione o falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., degli artt. 53 e 97 Cost. e degli artt. 16 e 17 Direttiva CEE 17/05/1977 n. 77/388/CEE, per avere la CTR, per un verso negato l'emendabilità della dichiarazione benchè principio valido in via generale, per altro verso trascurato che il diritto alla detrazione è parte integrante del meccanismo dell'IVA ai sensi della "Sesta Direttiva".
 - Con il quarto motivo di ricorso, la contribuente contesta l'omesso esame, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., del fatto controverso e decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti consistente nell'illegittimo disconoscimento del credito Ires di euro 496,00, ancorchè risultante dalla dichiarazione annuale tempestivamente presentata,



da cui l'assenza di ripresa.

- Con il quinto motivo di ricorso, la contribuente contesta la violazione, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., degli artt. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973 e 115 e 167 c.p.c., avendo la CTR trascurato la risultanza del credito Ires dalla dichiarazione annuale presentata tempestivamente.

- Con il sesto motivo di ricorso, la contribuente censura, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., degli artt. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972, per avere la CTR escluso l'imprescindibilità, al fine di negare il diritto alla detrazione, di un ordinario accertamento.

- Il primo, il secondo, il terzo e il sesto motivo, intimamente connessi, si prestano a trattazione unitaria, che ne rivela la fondatezza.

- Giova considerare che la pretesa impositiva recata dalla cartella opposta si fonda sul mancato riconoscimento del credito d'imposta utilizzato in compensazione dal contribuente, sul presupposto dell'avvenuta, tardiva presentazione del Modello Unico, avuto riguardo all'anno d'imposta 2008.

- La CTR ha ritenuto che non potesse essere riconosciuto il credito d'imposta utilizzato dal contribuente, maturato con riferimento al 2008, in quanto la relativa dichiarazione (modello unico) era stata tardivamente presentata in relazione all'annualità in parola. La decisione si pone in contrasto con il condiviso orientamento giurisprudenziale secondo cui, ove l'Amministrazione finanziaria recuperi, ai sensi dell'art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972, un credito esposto nella dichiarazione oggetto di liquidazione, maturato in una annualità per la quale la dichiarazione risulti omessa, il contribuente può dimostrare, mediante la produzione di idonea documentazione, l'effettiva esistenza del credito non dichiarato, ed in tal modo viene posto nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato (salvo sanzioni ed interessi) qualora avesse presentato correttamente la dichiarazione, ciò sia in quanto il suo diritto nasce dalla legge, non dalla dichiarazione, e si concretizza in presenza dei presupposti (v. Cass. sez. un. n. 17757 del 2016, in tema di detrazioni IVA; v. Cass. sez. un. n. 17758 del 2016, in tema di ammissibilità dei controlli automatizzati; v. per una fattispecie analoga a quella ora in trattazione Cass. n. 31433 del 2018), sia in quanto, in sede contenziosa, ci si può sempre opporre alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria (Cass. n. 13378 del 2016, in tema di imposte sui redditi).

- Occorre precisare, infine, che, come ribadito dalla citata giurisprudenza, in applicazione delle regole generali sulla distribuzione dell'onere probatorio stabilite dall'art. 2697 c.c., spetta al contribuente che "ritratta" la propria dichiarazione provare il fatto impedivo della obbligazione tributaria.

- Nella fattispecie esaminata, l'Agenzia delle Entrate nega l'esistenza del credito sulla base del rilievo formale dell'omessa presentazione della dichiarazione controllata, profilo invero superabile alla luce della richiamata giurisprudenza. La violazione formale è, infatti, emendabile, sul piano del rapporto impositivo, qualora si disponga ugualmente, in relazione ai crediti non dichiarati, delle informazioni necessarie per dimostrare il diritto vantato dal contribuente, in quanto ciò risponde alla forza espansiva dei principi sopra ricordati, sancendone l'affrancazione dagli obblighi dichiarativi.

- Il quarto e il quinto motivo, anch'essi logicamente connessi, quindi suscettibili d'esame unitario, sono fondati e vanno accolti per quanto di ragione.



- Invero, dette censure, entrambe attinenti al dedotto profilo della sussistenza di un credito Ires, appaiono del tutto pretermesse nel corpo motivazionale della sentenza d'appello.

- Il "fatto" anzidetto è stato ignorato dal giudice di merito, sebbene, per la sua decisività, fosse suscettibile di sovvertire sul punto l'esito della pronuncia impugnata. In tal senso, di certo si impone la rivisitazione del giudizio, da svolgere tenendo conto anche della circostanza negletta, ossia del "fatto" afferente alla sussistenza del credito Ires di cui è stato omesso l'esame, in quanto fatto rilevante per la sua incidenza costitutiva, modificativa o impeditiva rispetto alla pretesa fiscale connessa all'imposta in questione.

- Il ricorso va, pertanto, accolto;

la sentenza dev'essere cassata, con rinvio alla CTR della Lombardia per un nuovo esame e per la regolazione delle spese processuali della presente fase di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata; rinvia per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità alla CTR della Lombardia, in diversa composizione.

