

CORTE DI CASSAZIONE  
Sentenza 1° febbraio 2023, n. 3066

## FATTI DI CAUSA

1. La società contribuente XXX S.r.l. ha impugnato una cartella di pagamento, emessa a termini dell'art. 36-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per IVA relativa al periodo di imposta 2008, quale effetto del disconoscimento di un credito IVA relativo al periodo di imposta 2007, oltre sanzioni e accessori, conseguente all'omessa dichiarazione IVA per detto periodo di imposta. La società contribuente ha dedotto che i dati relativi alla sussistenza dell'eccedenza di imposta fossero stati comunicati all'Ufficio e che la dichiarazione IVA fosse stata presentata successivamente.
2. La CTP di Roma ha rigettato il ricorso.
3. La CTR del Lazio, con sentenza in data 27 aprile 2016, ha rigettato l'appello della società contribuente, stante l'omessa presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è maturato il credito di imposta. Il giudice di appello ha ritenuto che l'omessa presentazione della dichiarazione avrebbe impedito all'Ufficio di procedere con le operazioni di controllo, osservando che la società contribuente avrebbe potuto comunque chiedere il rimborso dell'eccedenza di imposta a termini dell'art. 21 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con conseguente preclusione dell'esercizio della detrazione.
4. Ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente, affidato a tre motivi, ulteriormente illustrati da memoria; resiste con controricorso l'Ufficio.

## RAGIONI DELLA DECISIONE

- 1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 36-bis d.P.R. n. 600/1973, dell'art. 54-bis d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto legittima la procedura di controllo automatizzato senza ricorso a un formale procedimento di accertamento. Deduce parte ricorrente che il disconoscimento del credito non possa essere attuato nelle forme del controllo cartolare, non potendo detto controllo estendersi a dichiarazioni dei precedenti periodi di imposta, in merito al quale si sarebbe dovuto ulteriormente esperire il contraddittorio preventivo, trattandosi di tributi armonizzati.
- 1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 30 d.P.R. n. 633/1972, per avere il giudice di appello ritenuto inutilizzabile un credito maturato in una annualità per la quale non fosse stata presentata la dichiarazione. Osserva parte ricorrente che l'omessa dichiarazione IVA per un periodo di imposta non esclude la possibilità di recuperare il credito in un periodo successivo, ove gli obblighi sostanziali siano stati rispettati, dovendosi - secondo il diritto dell'Unione - assicurarsi l'esercizio del diritto di detrazione dell'eccedenza di imposta, ove sia stato rispettato l'esercizio della detrazione entro il termine di decadenza del secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, circostanza che parte ricorrente deduce sussistente in fatto e risultante dalla documentazione prodotta.
- 1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti,



costituito dal mancato esame della documentazione depositata successivamente alla comunicazione di irregolarità, che dimostrerebbe la sussistenza dei presupposti per fruire dell'eccedenza di imposta.

2. Il primo motivo (sul quale il ricorrente non pare insistere ulteriormente in memoria) è infondato, alla luce della stessa giurisprudenza citata dal ricorrente in memoria (Cass., Sez. U., 8 settembre 2016, n. 17758; Cass., Sez. V, 23 febbraio 2018, n. 4392), secondo cui in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta ed è legittima la consequenziale emissione della cartella di pagamento, 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 o estimativi, nonché da atti di indagine diversi dal mero raffronto con dati ed elementi dell'anagrafe tributaria. La sentenza impugnata ha fatto corretta applicazione del suddetto principio.

3. Il secondo e il terzo motivo (sui quali invece il ricorrente insiste significativamente in memoria), i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono invece fondati, come osservato dal Pubblico Ministero. Va in primo luogo riaffermato il principio secondo cui la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta che risulti da dichiarazioni periodiche e da regolari versamenti e sia richiesta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, deve essere riconosciuta dal giudice tributario, qualora il contribuente abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione; nel qual caso, nel giudizio di impugnazione della cartella emessa a seguito di controllo formale automatizzato, non può essere negato il diritto alla detrazione se venga dimostrato in concreto che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili (Cass., Sez. U., 8 settembre 2016, n. 17757, cit.; Cass., Sez. VI, 3 aprile 2018, n. 8131; Cass., Sez. V, 16 luglio 2020, n. 15143). Non è, pertanto, la presentazione della dichiarazione IVA che regge, in quanto tale, la spettanza della detrazione, ma la sussistenza dei presupposti sostanziali per la sua fruizione. Condivisibile appare, pertanto, l'assunto del ricorrente esposto in memoria (per quanto in relazione al primo motivo di ricorso), ove osserva che la dichiarazione è una mera dichiarazione di scienza (pag. 4 mem.) e che «il credito vantato dalla contribuente nasce dalla legge e non dalla dichiarazione e, quindi, una volta dimostrato l'effettiva esistenza del credito, risultante dai registri Iva e i documenti già prodotti all'Ufficio, l'Amministrazione finanziaria non può negare la compensazione, pur in mancanza della dichiarazione, in quanto in tale modo la P.A. verrebbe posta nella medesima condizione in cui si sarebbe trovata qualora il contribuente avesse presentato la dichiarazione».

4. Parimenti, l'esercizio della detrazione può essere esercitato purché il contribuente non sia incorso in decadenze. E per far ciò, la dichiarazione può essere presentata tardivamente, ma non oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto secondo la disciplina pro tempore (Cass., Sez. V, 23 febbraio 2018, n. 4392; Cass., Sez. V, 13 giugno 2018, n. 15459). Pertanto, è consentito l'esercizio della detrazione in caso di mancata redazione delle dichiarazioni periodiche o di quella annuale, ove il contribuente dimostri che il diritto alla detrazione sia stato esercitato entro il termine di decadenza previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello nel quale



è sorto ai sensi dell'art. 8, comma 3 pro tempore, d.P.R. n. 322/1998 (Cass., Sez. V, 27 luglio 2018, n. 19938; Cass., Sez. VI, 3 aprile 2018, n. 8131).

5. Tale giurisprudenza è conforme alla costante giurisprudenza dell'Unione, secondo cui il principio di neutralità dell'IVA esige che la detrazione o il rimborso dell'IVA a monte sia concesso anche se taluni requisiti formali siano stati omessi dai soggetti passivi, purché vengano comunque soddisfatti i requisiti sostanziali (Corte di Giustizia UE, 8 dicembre 2022, *Luxury Trust Automobil*, C-247/21, punto 59; Corte di Giustizia UE, 21 ottobre 2021, *Wilo Salmson France*, C-80/20, punto 76; Corte di Giustizia UE, 19 aprile 2018, *Firma Hans Bühler*, C-580/16, punti 50 e 51; Corte di Giustizia UE, 27 settembre 2007, *Collée*, C-146/05, punto 31).

6. Analogamente, il diritto alla detrazione può essere esercitato anche oltre il periodo di imposta, purché ciò avvenga nel rispetto delle normative di diritto interno, non potendo il diritto di detrazione essere esercitato senza limiti di tempo (Corte di Giustizia UE, 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15, punti 32, 33), per cui non osta al diritto dell'Unione una norma di diritto interno che preveda che il diritto di detrazione sia sottoposto a decadenza, purché sia rispettato il principio di equivalenza (Corte di Giustizia UE, 14 ottobre 2021, C-45/20 e C-46/20, punti 59 - 62).

7. La sentenza impugnata non ha accertato né la sussistenza dei requisiti sostanziali per l'esercizio della detrazione, né l'esercizio del diritto nel termine di decadenza applicabile *ratione temporis* e va pertanto cassata con rinvio per verifica dei presupposti sostanziali del credito e che la dichiarazione in cui si è formata l'eccedenza di imposta non sia stata depositata oltre il termine del secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, rimettendo al giudice del rinvio anche la liquidazione delle spese processuali del giudizio di legittimità.

#### P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo e il terzo motivo, rigetta il primo motivo; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

