

Civile Ord. Sez. 5 Num. 29415 Anno 2022

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: D'AURIA GIUSEPPE

Data pubblicazione: 10/10/2022

ORDINANZA

sul ricorso 252-2015 proposto da:

ENOGITI SRL , elettivamente domiciliato in ROMA, VIA M. PRESTINARI 13, presso lo studio dell'avvocato PAOLA RAMADORI, rappresentato e difeso dall'avvocato DOMENICO D'ARRIGO;

- ricorrenti -

nonchè contro

EQUITALIA NORD SPA 07244730961;

- intimata -

2021

5386

nonchè contro

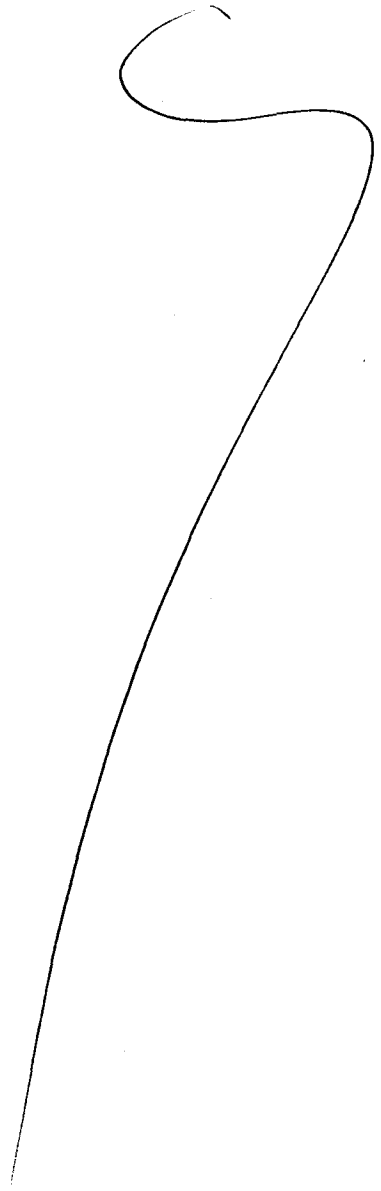
AGENZIA DELLE ENTRATE 06363391001, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso . AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;



- **resistenti** -

avverso la sentenza n. 2483/2014 della
COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di BRESCIA, depositata il
13/05/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 30/09/2021 dal Consigliere Dott. GIUSEPPE
D'AURIA;



Fatti di Causa

La vicenda giudiziaria trae origine dalla cartella di pagamento emessa a seguito di controllo automatizzato ex arte .36 bis del dpr n. 600\73 e 54 bis dpr n. 633 \72, con cui l'agenzia riteneva che la società Enogiti srl non avrebbe dovuto far ricorso alla compensazione Iva nella dichiarazione modello unico 2008 per il periodo 2007 non essendo stata presentata la dichiarazione iva nell'anno precedente .

La società intimata impugnava la predetta cartella sia per vizi formali, che per difetto di motivazione nonché per infondatezza della pretesa nel merito.

La commissione Tributaria provinciale di Brescia rigettava il ricorso in quanto l'inottemperanza all'obbligo della dichiarazione annuale precludeva al contribuente il diritto di portare in detrazione un credito iva nel periodo successivo.

A seguito dell'appello proposto dal contribuente , (sent. Nr. 2483\14) la CTR della Regione Lombardia confermava la decisione di primo grado .

Propone ricorso in Cassazione il contribuente , affidandosi a due motivi , così sintetizzabili :

- 1) Violazione e falsa applicazione dell'articolo 30 e 55 DPR 633\1972 in relazione agli artt. 8 co.3 Dpr 322\98 e 19 co 1 DPR 633\72 ex all'art. 360 primo comma n. 3 cpc .
- 2) Violazione e falsa applicazione dell'art. 54 bis DPR 633\1972 ex art. 360 n. 3 cpc .

Ragioni della decisione

Va sicuramente rigettato il secondo motivo con cui il contribuente contesta sotto il profilo dell'art. 360 comma 1 n. 3 cpc , l'esistenza dei presupposti per l'emissione della cartella a seguito di controllo automatizzato .

La tesi è erronea in quanto nel caso l'emissione della cartella , saltando la fase dell'accertamento , era consentita. Proprio per effetto della omessa presentazione della dichiarazione iva annuale , il fisco aveva la facoltà di operare, *con procedure automatizzate, a seguito di un semplice controllo formale, tanto più che la posizione sostanziale della parte contribuente non è stata intaccata , come meglio si preciserà in prosieguo , mancando nell'atto in questione qualsiasi profilo valutativo. In sintesi con l'emissione della cartella ex art. 36*

bis ex DPR 600\1973 e\o ex art. 54 bis dpr 633\1972 e\o 5e/o l'ufficio impositivo non ha svolto alcun atto di indagine limitandosi al mero raffronto tra dichiarazione del contribuente con dati ed elementi dell'anagrafe tributaria, come prescrive la normativa richiamata . Proprio perché trattasi di riscontro meramente formale solo nella eventuale fase contenziosa il contribuente poteva far valere la sua posizione sostanziale .

Con l'altro motivo il contribuente deduce sostanzialmente che l'omessa presentazione della dichiarazione iva , non può impedire alla parte di usufruire, a determinate condizioni, del credito eventualmente maturato , effettuando la compensazione con la presentazione del modello unico .

Nella specie, il collegio ritiene di dover applicare il principio affermato dalle Sezioni unite di questa Corte con sentenza n. 17758 dell'8/09/2016, secondo cui sebbene *in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, e` consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta , ciò non esclude che il contribuente nel successivo giudizio di impugnazione della cartella, possa dimostrare 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 e` sorto, riguardi acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili»* (conf. Cass, Sez. U., sentenza n. 17757 dell'8/09/2016).

Ricordiamo che nel processo tributario, l'obbligo dell'Amministrazione di prendere posizione sui fatti dedotti dal contribuente è ancora più forte di quello che grava sul convenuto nel rito ordinario, in quanto le disposizioni degli artt. 18 della legge 7 agosto 1990, n. 241 e 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212, secondo le quali il responsabile del procedimento deve acquisire d'ufficio quei documenti che, già in possesso dell'Amministrazione, contengano la prova di fatti, stati o qualità rilevanti per la definizione della pratica, costituiscono l'espressione di un più generale principio valevole anche in campo processuale. (vedi in senso analogo **Cass. n. 21956 del 2010**; cfr. già **Cass. nn. 21209 del 2004, 22775 del 2009**). Inoltre in tema di detrazione del credito IVA maturato con riferimento ad un anno di imposta in cui il contribuente ha ommesso di presentare la

relativa dichiarazione, le Sezioni Unite di questa Corte, nella sentenza n. 17757 del 2016 hanno affermato il principio 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; 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». Appare evidente che anche nel caso in questione il credito vantato dal contribuente nasce dalla legge e non dalla dichiarazione, e quindi una volta dimostrato l'effettiva esistenza del credito, risultante dai registri iva e già prodotti all'ufficio (pagina 4 ricorso) l'Amministrazione finanziaria non può negare la compensazione, pur in mancanza della dichiarazione, in quanto in tale modo la P.A. viene posta nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato qualora il contribuente avesse presentato la dichiarazione. Nel caso di specie, è pacifico che il disconoscimento sia stato operato non per contestazione di merito, ma sul mero riscontro formale della mancanza della dichiarazione. A tal fine è sufficiente ricordare che la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore sia esso di fatto che di diritto commesso dal dichiarante nella sua redazione, è emendabile e ritrattabile anche in sede contenziosa, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Come è noto la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti. Del resto una interpretazione giurisprudenziale che non consentisse la



correzione della dichiarazione darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito, incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., comma 1, e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa, di cui all'art. 97 Cost, comma 1 (Cass. 2226/11, 1707/07, 22021/06,). La Corte ha anche avuto modo di affermare che "In tema di imposte sui redditi il contribuente, in base al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8 bis, come introdotto dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, art. 2, è titolare della generale facoltà di emendare i propri errori (Cass.n.19661/2013 e Cass. n. 23574/2012)-ed inoltre "..., in tema di imposte sui redditi, la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto o di diritto, incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa dell'Amministrazione finanziaria, ed anche oltre il termine previsto per l'integrazione della dichiarazione - fissato in quello prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, come introdotto dal D.P.R. n. 435 del 2001, art. 2, . Tali principi sono stati altresì di recente ulteriormente precisati ritenendo che il termine annuale di cui all'art. 2 comma 8 bis del d.p.r. 322/1998, previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa e finalizzata all'utilizzo in compensazione il credito eventualmente risultante, così come non interferisce sul termine di decadenza di quarantotto mesi previsto per l'istanza di rimborso di cui all'art. 38 del DPR 602/73 (Cass. Sez. 5, Sent. n. 4049 del 27/2/2015; Sez. 5, Sent. n.19537 del 17/09/2014; Sez.5, Sent. n. 6253 del 20/04/2012) non esplica alcun effetto sul procedimento contenzioso instaurato dal contribuente per contestare la pretesa tributaria- quand'anche fondata su elementi o dichiarazioni forniti dal contribuente medesimo-. In conclusione è stata affermata l'emendabilità, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto; contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione fiscale, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione; ciò per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.). Il contribuente, quindi ,

non solo può contestare, anche emendando le dichiarazioni da lui presentate all'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo che lo assoggetta ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico; ma tale contestazione impugnando la cartella esattoriale, è l'unica possibile non essendogli consentito di esercitare alcuna reazione di rimborso dopo il pagamento della cartella (vedi **Cass. 8456 del 2004**). Per una migliore intelligenza della causa, va anche sottolineato che, essendo l'iva imposta comunitaria, deve necessariamente darsi prevalenza alle più recenti pronunce della Corte di Giustizia. Tale Corte ha sempre rimarcato la necessità di distinguere tra violazioni formali e violazioni sostanziali. A titolo semplificativo si evidenzia che la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza C-590/13 (Idexx Laboratories Italia Srl contro Agenzia delle Entrate) ha affrontato in modo ampio e generale il tema dei requisiti del diritto alla detrazione IVA ed ha distinto tra requisiti sostanziali e requisiti formali. A tale distinzione va ricondotta l'affermazione della Commissione Regionale secondo la quale l'Ufficio si era limitata a negarne la detraibilità soltanto per una questione di forma. Come si vede il principio oggi applicato si pone in linea di continuità anche con la decisione sul caso Ecotrade, nella parte in cui ha affermato che " Gli articoli 18, paragrafo 1, lettera d), e 22 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, non può determinare la perdita del diritto medesimo. Vero è che tale principio va calato nella realtà concreta, dovendo anche considerarsi che secondo la Corte Europea, ai sensi del paragrafo 8 della direttiva europea gli Stati membri possono prevedere altri obblighi che ritengano necessari ai fini della corretta riscossione dell'imposta e per evitare l'evasione. Negare nel caso il diritto alla compensazione equivale ad ostacolare l'esercizio del diritto alla detrazione e quindi del relativo credito (del quale

sussistano i requisiti sostanziali) che e` destinato ad estinguersi solo se per negligenza (nel caso non vi è stata) non venga esercitato nel termine di cui all'art. 19 d.P.R. n. 633/1972 e seguente.

Poiché la Agenzia nella fase contenziosa non ha contestato l'esistenza del credito la quale ha fatto leva solo sulla mera mancata presentazione della dichiarazione, senza minimamente valutare i registri iva e le scritture contabili , il ricorso va accolto.

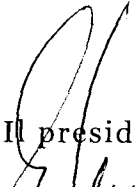
Poiché non occorre alcun tipo di ulteriore accertamento, la lite può essere decisa con l'accoglimento del ricorso originario proposto dal ricorrente .Poiché la giurisprudenza applicata si è formata dopo il ricorso originario le spese processuali dei vari gradi del giudizio vanno compensate .

P.Q.M.

Rigetta il secondo motivo.

Accoglie il primo motivo , cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie il ricorso originario del contribuente. Spese compensate .

Roma 30.9.2021


Il presidente