Sentenza del 23/02/2018 n. 4400 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 33/11/10, depositata il 24 marzo 2010 e notificata in data 17 maggio 2010, la Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia, accogliendo l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, riformava la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pordenone n. 7/05/07, che aveva dichiarato l'illegittimità della cartella esattoriale emessa nei confronti dell'Immobiliare XXXX s.r.l. a seguito di controllo formale della dichiarazione IVA relativa all'anno di imposta 2001, effettuata ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, per omessa presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di imposta 1998 e per recupero IVA conseguente al disconoscimento di credito d'imposta riportato dall'anno 1998 e posto in compensazione nella dichiarazione IVA 2001, relativa all'anno di imposta 2000, sul presupposto che "l'iscrizione a ruolo originata dal disconoscimento del credito Iva doveva essere necessariamente preceduta da avviso di rettifica e/o accertamento".

Il giudice d'appello riteneva che la società contribuente, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 28, come modificato dal D.Lgs. n. 241 del 1997 e, quindi, del D.Lgs. n. 313 del 1997, art. 4, aveva perso il diritto alla detrazione del credito di imposta sorto da una dichiarazione omessa e indebitamente riportato in una successiva e che, trattandosi di recupero effettuato sulla base di dati ed elementi desumibili direttamente dalle dichiarazioni presentate dalla contribuente, la cartella di pagamento non doveva essere preceduta dalla previa notifica di un avviso di rettifica.

2. Avverso tale sentenza l'Immobiliare XXXX s.r.l. ha proposto ricorso per cassazione, anche nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, sulla base di un motivo variamente articolato.

3. L'Agenzia resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Deve preliminarmente essere dichiarata "ex officio" l'inammissibilità del ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, per difetto di legittimazione passiva della parte resistente, non avendo assunto l'Amministrazione statale la posizione di parte processuale nel giudizio svoltosi avanti la Commissione tributaria del Friuli Venezia Giulia introdotto con atto di appello dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Pordenone successivamente alla data 1 gennaio 2001. Invero, in tutti i casi in cui l'appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale sia stato proposto soltanto da - come nel caso di specie o contro l'ufficio

periferico dell'Agenzia delle Entrate (succeduta a titolo particolare nel diritto controverso al Ministero delle Finanze, nel corso del giudizio di secondo grado ai sensi del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 57, con effetto dal 1 gennaio 2001 ai sensi del D.M. 28 dicembre 2000, art. 1), deve ritenersi verificata, sia pure per implicito, l'estromissione del dante causa Ministero dell'Economia e delle Finanze, con la conseguenza che l'unico soggetto legittimato a resistere al ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale è l'Agenzia delle Entrate; per cui il ricorso proposto nei confronti del Ministero è inammissibile per carenza di legittimazione passiva (Cass., sez. un., n. 3116 del 2006; Cass. n. 27323 del 2014; Cass. n. 28694 del 2017). Non vi è luogo a provvedere sulle spese non avendo il Ministero dell'Economia e delle Finanze provveduto ad alcuna attività difensiva.

2. L'Immobiliare XXXX s.r.l. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia n. 33/11/10, depositata il 24.3.2010 e notificata in data 17 maggio 2010, deducendo un solo motivo di ricorso variamente articolato. Infatti, nel denunciare la "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 30 e 54 bis, nonchè del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 8 e D.P.R n. 633 del 1972, art. 19, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", censura la decisione di merito sotto un duplice profilo. Il primo per avere la CTR affermato la decadenza dal diritto alla detrazione del credito IVA in mancanza della presentazione della relativa dichiarazione annuale, il secondo per avere ritenuto legittimo il ricorso alla procedura del controllo automatizzato per il disconoscimento di credito d'imposta, in assenza di dichiarazione annuale.

3. Sotto quest'ultimo profilo, la ricorrente eccepisce l'avvenuta prescrizione del diritto al recupero dell'imposta da parte dell'Ufficio finanziario "in quanto il rilievo discende dal controllo formale effettuato ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, che avrebbe dovuto essere effettuato sulla prima dichiarazione successiva (ovvero IVA 2000 periodo 1999) e non con una cartella di pagamento notificata in data 7 febbraio 2006" e deduce, ancora, che secondo un consolidato orientamento di questa Corte (e, sul punto, cita Cass. 29 maggio 2006, n. 12762) il disconoscimento del credito non poteva avvenire senza previa notifica di un avviso di rettifica.

3.1. Muovendo, per ragioni di ordine logico, dalla trattazione dall'eccezione di prescrizione, deve osservarsi che, anche a voler superare il rilievo che, così come prospettata, quella in esame costituirebbe ragione di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere impositivo, piuttosto che di prescrizione del diritto di quest'ultima di recuperare l'IVA portata illegittimamente a credito dal contribuente, la censura è inammissibile.

E', infatti, orientamento di questa Corte quello secondo cui "l'omessa riproposizione di tali eccezioni nel giudizio di seconde cure - anche soltanto a causa della contumacia dell'appellato - preclude il ricorso per cassazione avverso detta sentenza, che legittimamente non le ha prese in esame (Cass. n. 15641 del 2004; n. 14925 del 2011)" (così, in motivazione, Cass. 24 settembre 2014, n. 20062). Nel caso di specie, dall'esposizione in fatto della sentenza d'appello non risulta che la stessa sia stata esaminata dalla Commissione tributaria provinciale, che ha accolto il ricorso della contribuente per altra ragione e, cioè, per avere ritenuto che "l'iscrizione a ruolo originata dal disconoscimento del credito Iva doveva essere necessariamente preceduta da avviso di rettifica e/o accertamento".

Applicato, pertanto, il sopra richiamato principio giurisprudenziale, poichè non vi è dubbio che l'eccezione in esame era suscettibile di essere dedotta come autonomo motivo di ricorso o di impugnazione, la ricorrente aveva l'onere, D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 56, di riproporla dinanzi al giudice dell'appello, a nulla rilevando la mancata costituzione in tale giudizio, "giacchè la condizione del contumace non è deteriore rispetto a quella dell'appellato costituito, che non richiami le ragioni svolte in primo grado, e neppure è aggravata dall'interpretazione letterale e rigorosa della norma, ma dalla scelta del legislatore di restringere l'ambito del giudizio di appello in mancanza di espressa sollecitazione di parte" (Cass. 13 maggio 2003, n. 7316).

3.2. Sempre in ordine al secondo profilo del motivo di ricorso, è infondata la censura inerente il disconoscimento del credito IVA, in assenza di dichiarazione pro tempore, senza previa notifica di un avviso di rettifica.

In merito al legittimo ricorso al controllo formale, con procedure automatizzate, allorquando il credito portato in detrazione non risulti dalla dichiarazione annuale si è espressa, da ultimo, questa Corte, a sezioni unite, nella sentenza 8 settembre 2016, n. 17758 formulando il seguente principio di diritto: "In caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la consequenziale emissione di 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 e/o estimativi nonchè da atti di indagine diversi dal mero raffronto con dati ed elementi dell'anagrafe tributaria, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54-bis e 60, fatta salva, nel successivo giudizio di 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 ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili".

Ne consegue, nelle specie, il legittimo ricorso alla procedura del controllo automatizzato della dichiarazione fiscale, relativa al periodo di imposta 2001, ai fini della rideterminazione del saldo dichiarato dalla società contribuente per effetto del disconoscimento automatico del riportato credito d'imposta derivante dalla annualità 1998, in assenza di dichiarazione pro tempore.

4. Deve, quindi, passarsi all'esame del primo profilo del motivo di ricorso con cui la ricorrente si duole del fatto che il giudice di merito, in violazione delle disposizioni richiamate, abbia ritenuto che l'omessa presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui era sorto il credito d'imposta, comportasse la decadenza dal diritto alla sua detrazione.

Sostiene, in particolare, la ricorrente che l'orientamento dei giudici di legittimità (desumibile dalle sentenze di questa Corte del 18 gennaio 2002, n. 523; 4 febbraio 2000, n. 1204; 20 gennaio 1997, n. 544) sia di ritenere legittimo il computo dell'eccedenza a credito effettuato nella dichiarazione del primo o del secondo anno successivo a quello della dichiarazione omessa e che in tal senso si era pure espressa l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 74/E del 19 aprile 2007, affermando che "dalla lettura congiunta del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 8 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, 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".

Di contro, richiamando la pronuncia di questa Corte del 23 agosto 2005, n. 17158, l'Agenzia controricorrente sostiene che la presentazione della dichiarazione annuale IVA è condizione necessaria per poter portare il credito in compensazione nell'anno successivo a quello in cui è sorto.

4.1. Il primo profilo del motivo di ricorso, è fondato alla luce dell'orientamento espresso dalle sezioni unite di questa Corte nella sentenza 8 settembre 2016, n. 17757 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".

4.2.- Il contribuente, pertanto, può portare in detrazione l'eccedenza d'imposta anche in assenza della dichiarazione annuale finale (e fino al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto) purchè siano rispettati i requisiti sostanziali per poter fruire della detrazione. La sussistenza di tali requisiti esclude difatti la rilevanza dell'assenza di quelli formali, ivi comprese le liquidazioni periodiche, purchè sia rispettata, come nel caso in esame, la cornice biennale prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, per l'esercizio del diritto di detrazione (secondo le precisazioni espresse, in particolare, da Cass. 28 luglio 2015, n. 14767, confermate, tra varie, da Cass. 3 marzo 2017, n. 5401).

Alla cornice biennale hanno fatto espresso riferimento, nel dettare il principio di diritto, le sezioni unite con la sentenza dinanzi indicata; ciò perchè, hanno precisato al punto 5.8., essa identifica "il rilievo generale e interno" che governa l'esercizio del diritto di detrazione.

4.3. Nella sentenza impugnata, il giudice a quo non si è attenuto al suindicato principio di diritto, per avere ritenuto sic et simpliciter che l'omessa presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui era sorto il credito d'imposta, comportasse la decadenza dal diritto alla sua detrazione, senza verificare se il contribuente avesse provato ovvero non fosse controverso - di avere rispettato i requisiti sostanziali per la detrazione.

Peraltro, quanto alla tempestività dell'esercizio del diritto di detrazione, costituiva circostanza pacifica (come si evince anche dalla sentenza impugnata) che il credito sorto nel 1998 da dichiarazione omessa fosse stato riportato nell'anno successivo e poi in avanti fino al 2000, anno in cui era stato posto in compensazione.

5. In conclusione, previa declaratoria della inammissibilità del ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, deve essere accolto il primo profilo del motivo del ricorso principale; rigettato il secondo profilo, cassata la sentenza impugnata in relazione al motivo come accolto e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte dichiara l'inammissibilità del ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Accoglie il primo profilo del motivo del ricorso principale; rigetta il secondo profilo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo come accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 4 dicembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 23 febbraio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza