Sentenza del 15/10/2021 n. 28445 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 5061/38/14, depositata in data 29 settembre 2014, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, nei confronti di M. B. s.n.c. di G.M. & C., in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso la sentenza n. 181/36/2013, della Commissione tributaria provinciale di Milano che aveva accolto il ricorso proposto dalla suddetta società avverso la cartella di pagamento n. 06820100267481387 con la quale, a seguito di controllo automatizzato, D.P.R. n. 633 del 1972 ex art. 54bis, della dichiarazione Iva, per l'anno 2006, era stata iscritta a ruolo nei confronti della società la somma di Euro 20.205,71, a titolo di Iva, oltre diritti di notifica, sanzioni e interessi, conseguente al disconoscimento del credito d'imposta, utilizzato in compensazione nella dichiarazione Iva 2007, per l'anno 2006, maturato nel 2001, in costanza di regolare dichiarazione annuale e non riportato nelle dichiarazioni Iva relative agli anni 2002-2005.

2. La CTR, in punto di diritto, ha osservato che era illegittima la ripresa a tassazione del credito Iva - che, in base alla contestazione dell'Ufficio, sarebbe stato indebitamente detratto, non nel termine di cui al D.P.R. n. 322 del 1998, art. 19 (rectius: 633/72), ma dopo cinque anni - in quanto detto credito, regolarmente esposto nella dichiarazione per il 2001, da un lato, non era stato, nella sostanza, contestato dall'Ufficio, ma addirittura riconosciuto come da documentazione in atti, e, dall'altro, per giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 523/02), la mancata detrazione del credito nella dichiarazione successiva rispetto a quella in cui era maturato non faceva venire meno il diritto al rimborso o alla detrazione del medesimo.

3. Avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia ha proposto ricorso per cassazione affidato a un motivo cui ha resistito, con controricorso, la società contribuente, illustrato con memoria.

4. La causa fissata originariamente in Camera di Consiglio, all'udienza dell'8 luglio 2020, veniva, con ordinanza, rinviata a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza, fissata ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8bis, come convertito, con mod., dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 1, secondo periodo, per avere la CTR ritenuto illegittima la ripresa del credito Iva, maturato nel 2001, in costanza di regolare dichiarazione annuale, e riportato nella dichiarazione per l'anno

2006, ancorchè il diritto alla detrazione di imposta possa essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo, fatto salvo il diritto al rimborso ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21.

Il motivo è fondato.

Priva di pregio è l'eccezione di inammissibilità del motivo di ricorso, ai sensi dell'art. 366 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 6, palesandosi quest'ultimo autosufficiente in quanto sviluppa una sintesi chiara dell'intera vicenda processuale e mette in luce le ragioni a sostegno dello stesso, con espressa menzione degli atti processuali su cui si fonda.

Il giudice di appello ha annullato la cartella di pagamento, confermando l'illegittimità del disconoscimento del credito di imposta vantato dalla contribuente, maturato nel 2001 ed esposto nella relativa dichiarazione annuale, utilizzato in compensazione nella dichiarazione per l'anno 2006, e non riportato nelle dichiarazioni Iva relative agli anni 20022005.

Al riguardo se è vero, infatti, che secondo la giurisprudenza di questa Corte (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 1627 del 20/01/2017) ove il contribuente fruisca di un credito di imposta per un determinato anno e lo esponga nella dichiarazione annuale, se omette di riportarlo nella dichiarazione relativa all'anno successivo non perde il diritto alla detrazione, atteso che la decadenza dal diritto è comminata, dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 28, comma 4, soltanto per il caso in cui il credito (o l'eccedenza di imposta versata) non venga indicato nella prima dichiarazione utile (Cass. 523/2002; Cass. n. 13056 del 14/07/2004), non è men vero che "...il D.P.R. 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 D.P.R. 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. "- cfr. Cass. S. U. n. 17757/2016 -. Nella stessa occasione, le S.U. hanno fissato il seguente principio di diritto secondo il quale "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 regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione; in tal caso, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto, ovvero non sia controverso, che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili" (conf., Cass., sez. 5, sentenza, 23 febbraio 2018, n. 4392).

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, sempre che 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).

La questione, pertanto, si sposta su un piano esclusivamente di natura probatoria: l'infrazione è da ritenere emendabile sul piano del rapporto impositivo quando si disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto acquirente, ha il diritto di recuperare l'imposta pagata a titolo di rivalsa, semprechè non risulti in concreto impedita la prova della sussistenza dei requisiti sostanziali. Giova evidenziare, del resto, 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; mentre, se a tali obblighi non si attiene, spetta al contribuente fornire adeguata prova dell'esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega l'insorgenza del diritto alla detrazione, dimostrando che, in quanto destinatario di transazioni commerciali, è debitore dell'IVA e titolare del diritto di detrarre l'imposta (tra varie, in termini, Cass. 17 marzo 2017, n. 6921).

Per la "detrazione" Iva occorre, quindi, che il contribuente, in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale, fornisca la prova dell'esistenza contabile del credito non dichiarato, con la produzione all'ufficio competente di idonea documentazione, quindi con l'esibizione dei registri Iva, delle relative liquidazioni, della dichiarazione cartacea relativa all'annualità omessa, delle fatture e di ogni altra documentazione utile allo scopo (in tal senso anche Cass., 17 marzo 2017, n. 6921; Cass. del 13 agosto 2020, n. 17043; in tal senso anche circolare della Agenzia delle entrate 25-6-2013 n. 21/E, in cui si riconosce la possibilità di "scomputare" direttamente l'importo del credito in detrazione, ove se ne riscontri l'esistenza, in caso di omissione delle dichiarazioni Iva, attraverso "registri IVA e relative liquidazioni, dichiarazione cartacea per l'annualità omessa" e "documenti inerenti e/o equipollenti" alle fatture; in precedenza la Circolare 6 agosto 2012, n. 34/E, consentiva solo la presentazione della istanza di rimborso ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 1, purchè il credito in detrazione fosse effettivo); il contribuente deve quindi dimostrare che, in quanto destinatario di transazioni commerciali, e debitore dell'Iva è titolare del diritto di detrarre l'imposta, con un accertamento in fatto da parte del giudice di merito, da compiersi con la latitudine suggerita dalla stessa corte di giustizia (Causa C- 85/95, Reisdorf); non sono sufficienti allo scopo le sole avvenute liquidazioni periodiche, ma occorre anche l'esibizione dei registri Iva e delle relative liquidazioni, delle fatture e di ogni altra documentazione utile (Cass., 6921/2017). Non sono stati, invece, ritenuti elementi sufficienti l'istanza di condono e la dichiarazione integrativa per la definizione degli anni pregressi (Cass., 9 novembre 2016, n. 22747).

Nella specie, la CTR non si è conformata ai suddetti principi, in quanto - fatta salva la accertata non contestazione da parte dell'Ufficio delle condizioni sostanziali per la detrazione del credito Iva - ha confermato l'illegittimità del disconoscimento del credito di imposta vantato dalla contribuente, maturato nel 2001, in costanza di regolare esposizione nella dichiarazione annuale e utilizzato in compensazione nella dichiarazione Iva 2007, per l'anno 2006 (senza essere stato riportato nelle dichiarazioni Iva relative agli anni 2002-2005); con ciò legittimando la detrazione

del detto credito, oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto era sorto.

In conclusione, il ricorso va accolto, con cassazione della sentenza impugnata e decidendo nel merito, ex art. 384 c.p.c., comma 2, con rigetto del ricorso originario della contribuente.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese dei gradi di merito e l'intervento in materia delle sezioni unite, in epoca successiva alla proposizione del ricorso, giustifica la compensazione delle spese anche del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte: accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 23 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 15 ottobre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza