Sentenza del 29/11/2021 n. 37146 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 1337/31/15 depositata il 8.9.2015, non notificata, la Commissione tributaria regionale del Veneto accoglieva l'appello proposto da E. Trading s.r.l. nei confronti della Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Treviso che aveva dichiarato estinto il giudizio per quanto riguarda Ires e Iva (oggetto di un provvedimento di sgravio) e respinto con riferimento a sanzioni ed interessi il ricorso proposto dalla contribuente avverso una cartella di pagamento emessa per l'anno di imposta 2009, a seguito del controllo automatizzato operato dall'Ufficio D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis sulla dichiarazione per l'anno 2008 presentata con ritardo superiore a 90 giorni e pertanto giuridicamente omessa.

La CTR rilevava che poichè l'Ufficio aveva provveduto allo sgravio parziale del ruolo con riferimento al credito tributario iscritto era incompatibile l'applicazione di sanzioni ed interessi in considerazione anche del fatto che essendo stata la dichiarazione presentata in ritardo, la negazione della detrazione doveva avvenire previa emissione di un motivato avviso di rettifica.

Avverso la sentenza del giudice di appello l'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione affidando il suo mezzo a un motivo.

La contribuente resiste con controricorso, illustrato con memoria.

Motivi della decisione

1.Con il motivo l'Ufficio deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 8, del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 30 e 54 - bis, del D.Lgs. n. 462 del 1997, art. 2 e del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Lamenta che la CTR aveva erroneamente ritenuto illegittimo l'utilizzo dello strumento della liquidazione d'imposta mediante controllo formale della dichiarazione dei redditi D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis e che lo sgravio dei tributi tenesse indenne la contribuente da ogni conseguenza sanzionatoria.

La censura è fondata nei limiti che si vanno a precisare.

E' pacifico in atti che la contribuente ha omesso la dichiarazione annuale 2008 (presentata con ritardo superiore a 90 giorni) e che il credito Iva esposto nella dichiarazione era stato riconosciuto dopo l'emissione della cartella, con provvedimento di autotutela parziale confermativo della debenza di interessi e sanzioni.

Le sezioni unite di questa Corte (con sentenza 8 settembre 2016, n. 17758) hanno stabilito che, in fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione annuale iva, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la consequenziale emissione di cartella di pagamento. Ben può, difatti, 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 e da atti d'indagine diversi da mero raffronto con dati ed elementi, in possesso dell'anagrafe tributaria, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54-bis e 60 (fatta salva, nel successivo giudizio d'impugnazione della cartella, l'eventuale dimostrazione a cura del contribuente che la detrazione d'imposta, eseguita entro il suddetto termine biennale, riguardi acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a Iva e finalizzati a operazioni imponibili) (Cass. 4392/2018).

Erroneamente, dunque, la CTR ha affermato la necessità della notifica di un atto di accertamento.

Deve essere rilevato, come affermato dalle Sezioni Unite con le sentenze dell'8 settembre 2016, n. 17757 e 17758, che il rapporto di natura tributaria con il fisco scaturisce da un'operazione lecita ed effettiva e gli obblighi che ne derivano (dichiarazione, registrazione ecc.) hanno solamente una funzione illustrativa dei relativi dati al fine di consentire all'Agenzia delle Entrate di poter verificare agevolmente gli stessi onde procedere alla riscossione delle imposte. Pertanto, ciò che conta ai fini della detraibilità, è solo il carattere sostanziale ed effettivo del credito. Il percorso della giurisprudenza è andato nella direzione di dare rilevanza alla sostanza (l'esistenza del credito) piuttosto che alla forma (mancato invio del modello annuale Iva) e il giudice tributario dovrà riconoscere il credito Iva se il contribuente dimostra che sostanzialmente ha diritto alla detrazione. L'omesso invio della dichiarazione Iva da cui emerge un credito, poi riportato nel modello dell'anno successivo, non comporta, quindi, la decadenza dal diritto di far valere tale credito purchè lo stesso emerga dalle scritture contabili. Tale conclusione, discende dalla interpretazione dell'art. 18 della Direttiva CE n. 77/388/CE, il quale subordina il diritto alla detrazione dell'Iva solamente al possesso della fattura, compilata secondo le disposizioni a essa applicabili. Tale soluzione garantisce il principio di neutralità dell'imposta in questione, quale principio fondamentale sul quale poggia l'intero impianto normativo dell'Iva. (cfr Cass. 16 ottobre 2012 n. 17754; Cass. 22 febbraio 2013 n. 4539). La necessità di rispettare il citato principio di neutralità, infatti, deve essere garantito anche nel caso in cui il soggetto passivo non rispetti le formalità imposte da uno Stato membro, quale ad esempio la presentazione della dichiarazione annuale Iva. Questa Corte, con riferimento ai concetti espressi dalla Corte di Giustizia CE cause C95/07 e C-96/07 del 8/5/2008, ha affermato che "ai sensi dell'art. 18, n. 1, lett. d) e art. 22 della sesta direttiva CE n. 77/388, come modificata dalla direttiva 2000/17 il principio della neutralità fiscale impone che l'inosservanza da parte di un soggetto passivo delle formalità imposte da uno stato membro, in applicazione delle disposizioni comunitarie succitate, non può privarlo del suo diritto alla detrazione, mediante l'annotazione a credito nella dichiarazione di imposta, ferma restando l'eventuale sanzione per l'inosservanza di tali obblighi" (cfr Corte Europea 12 maggio 2011, C - 107/10 e Cass. 22/05/2006, n. 12012; Cass. 06/08/2008, n. 21202; Cass. 20/3/2013 n. 6925). Pertanto, in forza dei principi di diritto affermati da questa Corte, l'omessa presentazione della dichiarazione Iva non fa perdere il diritto alla detrazione del credito maturato nel corso del medesimo anno, nell'ipotesi in cui lo

stesso credito venga, come nella specie, ripreso ed indicato nella dichiarazione Iva dell'anno successivo.

Il diritto alla detrazione deve essere, infatti, esercitato entro la scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 non contrastante con la citata Direttiva.

Diverso discorso deve farsi per le sanzioni e gli interessi.

I requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo. L'esercizio della detrazione rappresenta una facoltà, che richiede la contabilizzazione in liquidazione periodica e nella dichiarazione annuale, previa annotazione nei registri IVA della fattura relativa, e deve essere eseguito, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

La dichiarazione presentata con ritardo superiore a 90 giorni è considerata omessa.

L'omessa dichiarazione non integra una violazione meramente formale. Al riguardo questa Corte ha già avuto occasione di chiarire che la violazione formale non punibile, ossia la violazione meramente formale, deve rispondere a due concorrenti requisiti: non deve arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non deve incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo (Cass. n. 2985/2012; conformi, 25 giugno 2014, n. 14402; 22 dicembre 2014, n. 27211; 15 luglio 2015, n. 14767); nella specie, sebbene il credito d'imposta fosse sussistente, l'omessa dichiarazione ha comportato il mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste e determinato il ritardato incasso erariale, con conseguente deficit di cassa, sia pure transitorio, nel periodo infrannuale, per cui è sanzionabile ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.

Sicchè, non può ritenersi di essere in presenza di una violazione meramente formale per la quale l'esclusione della punibilità - D.Lgs. n. 472 del 1996, art. 6, comma 5-bis (v. Cass. n. 5897/2013) - è prevista per le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'attività di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo. Ipotesi non ricorrente nel caso di specie.

Deve essere, conseguentemente, affermato il seguente principio di diritto:

"L'omessa presentazione della dichiarazione Iva, sebbene non faccia perdere il diritto alla detrazione del credito maturato nel corso del medesimo anno, nell'ipotesi in cui lo stesso credito venga ripreso ed indicato nella dichiarazione Iva dell'anno successivo, non integra una violazione meramente formale non punibile ma è sanzionabile ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 in quanto comporta il mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste e determina il ritardato incasso erariale, con conseguente deficit di cassa, sia pure transitorio, nel periodo infrannuale".

Il ricorso deve essere, pertanto, accolto e la sentenza cassata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in punto di fatto, la controversia può essere decisa nel merito con il rigetto dell'originario ricorso della contribuente con riferimento a sanzioni ed interessi.

Le spese del giudizio devono essere compensate in considerazione del fatto che la sentenza delle Sezioni Unite sull'omessa presentazione della dichiarazione è successiva alla proposizione del ricorso.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta l'originario ricorso della contribuente con riferimento a sanzione ed interessi.

Spese compensate.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 27 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 29 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza