

Civile Ord. Sez. 5 Num. 27276 Anno 2019

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: NONNO GIACOMO MARIA

Data pubblicazione: 24/10/2019

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 584/2015 R.G. proposto da  
**Iannuzzelli Raffaele**, elettivamente domiciliata in Roma, via  
Postumia n. 1, presso lo studio dell'avv. Nicola Giangaspro, che lo  
rappresenta e difende giusta procura speciale a margine del ricorso;

- *ricorrente* -

contro

**Agenzia delle entrate**, in persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la  
quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della  
Lombardia n. 2407/13/14, depositata il <sup>9 MAGGIO 2014</sup> 4 dicembre 2014;

Lette le conclusioni scritte del P.G., in persona del sostituto procuratore  
generale dott. Kate Tassone, che ha concluso per l'accoglimento dei  
primi due motivi di ricorso.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 29 maggio 2019  
dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

Conf. est.  
G.M. Nonno



2958  
2019



## RILEVATO CHE

1. con la sentenza n. 2407/13/14 del 04/12/2014, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (*hinc* CTR) accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 43/06/12 della Commissione tributaria provinciale di Varese (*hinc* CTP), che aveva accolto il ricorso proposto da Raffaele Iannuzzelli nei confronti di una cartella di pagamento per omesso pagamento dell'IVA relativa all'anno 2007;

1.1. come si evince dalla sentenza della CTR: a) la cartella di pagamento era stata emessa a seguito di controllo ex art. 36 *bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (*rectius* art. 54 *bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) e riguardava un credito IVA del 1999 portato in detrazione nell'anno 2007, essendo state omesse le dichiarazioni successive all'anno 1999; b) la CTP accoglieva il ricorso del contribuente; c) la sentenza della CTP era appellata dall'Agenzia delle entrate;

1.2. su queste premesse, la CTR accoglieva il gravame così motivando: a) la detrazione del credito IVA relativa all'anno d'imposta 1999 andava esercitata al più tardi con la dichiarazione dell'anno 2001, giusta il disposto di cui all'art. 19, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972; b) poiché ciò non era avvenuto ed era stata omessa la dichiarazione, il contribuente aveva perduto il diritto alla detrazione del credito IVA, detrazione legittimamente non riconosciuta dall'Ufficio; c) detto credito, peraltro, poteva comunque essere fatto valere con la richiesta di rimborso nel termine decennale di prescrizione, se non interrotto o già scaduto;

2. Raffaele Iannuzzelli impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a tre motivi;

3. l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

## CONSIDERATO CHE



1. con il primo motivo di ricorso Raffaele Iannuzzelli deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, anche con riferimento al principio dell'affidamento del contribuente, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziando di avere fatto legittimo affidamento sulla risoluzione n. 74/E del 19 aprile 2007, con la quale si afferma che il credito IVA non è perduto se riportato nella prima dichiarazione utile, nella specie quella dell'anno 2007, essendo state le precedenti dichiarazioni omesse;

2. con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione e falsa applicazione degli artt. 19, 27 e 28 del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziandosi che la CTR avrebbe erroneamente interpretato l'art. 19, primo comma, del menzionato decreto, applicato ad una fattispecie diversa e senza tenere conto del legittimo affidamento del contribuente fondato su atti di prassi, con conseguente violazione anche dell'art. 10 della l. 27 luglio 2000, n. 212;

3. i due motivi, che possono essere trattati unitariamente riguardando le medesime questioni, sono in parte infondati e in parte inammissibili;

3.1. con una recente sentenza, le Sezioni Unite di questa Corte hanno stabilito che *«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, sicché, 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» (Cass. S.U. n. 17757 del 08/09/2016);*

3.1.2. dalla motivazione della sentenza si evince che, a seguito di contenzioso su cartella conseguente a controllo cd. formale o automatizzato per dichiarazione omessa, il contribuente possa limitarsi a documentare la sussistenza dei requisiti sostanziali del diritto all'eccedenza detraibile di cui all'art. 17 della direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 (cd. sesta direttiva), anche in assenza dei requisiti formali per il riconoscimento di tale diritto e, quindi, anche in caso di dichiarazione omessa;

3.1.3. la menzionata sentenza compie un parallelo con Cass. S.U. n. 13378 del 30/06/2016, che riconosce analogo diritto per le imposte dirette, affermando che, anche in tema di IVA, giusta la comunanza della disciplina dichiarativa e rettificativa fissata dall'art. 8, comma 6, del d.P.R. n. 322 del 1998, va riconosciuta la possibilità per il contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla pretesa tributaria azionata dal fisco – anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato – allegando errori od omissioni incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine per la presentazione e la rettifica della dichiarazione fiscale;

3.1.4. peraltro, diversamente che nel caso delle imposte dirette, le Sezioni Unite sull'IVA impongono una condizione alla deducibilità giudiziale dell'eccedenza, e cioè che la detrazione venga esercitata entro il termine previsto dall'art. 8, comma 3, del d.P.R. n. 322 del 1998, vale a dire entro il secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto (viene, infatti, richiamato l'art. 19, primo comma, secondo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, applicabile *ratione temporis*: da ultimo, si veda anche Cass. n. 19938 del 27/07/2018);

3.2. applicando i superiori principi di diritto al caso di specie, pur non essendo contestata dall'Agenzia delle entrate la sussistenza dei



requisiti sostanziali per il riconoscimento del credito IVA relativo all'anno 1999, lo stesso avrebbe potuto essere legittimamente portato in detrazione al più tardi con la dichiarazione IVA relativa all'anno 2001, e non già con la dichiarazione IVA relativa all'anno 2007, come fatto dal contribuente;

3.3. la CTR ha, dunque, correttamente interpretato la disciplina *ratione temporis* vigente, escludendo il diritto del contribuente di portare in detrazione il credito IVA relativo all'anno 1999 (unico credito di cui si discute, stando all'accertamento compiuto dalla sentenza di appello);

3.4. peraltro, con entrambi i motivi Iannuzzelli fa riferimento alla previsione dell'art. 10, comma 1, della l. n. 212 del 2000, evidenziando che egli avrebbe fatto legittimo affidamento su di una circolare dell'Agenzia delle entrate che consente la detrazione del credito IVA con la prima dichiarazione utile;

3.4.1. con l'ulteriore conseguenza che il beneficio riconosciuto esemplificativamente dall'art. 10, comma 2, della l. n. 212 del 2000 con riferimento alle sanzioni, avrebbe dovuto estendersi, nel caso di specie, anche all'imposta;

3.5. la censura è, sotto questo profilo, inammissibile in quanto né la sentenza della CTR ha mai fatto riferimento all'applicabilità o inapplicabilità del principio dell'affidamento, né il ricorrente ha dedotto di avere proposto analoga censura nei precedenti gradi di merito;

4. con il terzo motivo di ricorso il ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 5 e 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nonché la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti;

4.1. in buona sostanza, si contesta, sotto il duplice profilo della violazione di legge e del vizio di motivazione, che la CTR non ha preso



in alcun modo in considerazione la circostanza che l'errore commesso dal sig. Iannuzzelli in relazione alla omissione delle dichiarazioni IVA non sarebbe imputabile allo stesso ma al professionista;

5. il motivo va disatteso;

5.1. in realtà, non è ben chiaro se la condotta asseritamente incolpevole tenuta dal ricorrente, a fronte dell'omissione del professionista che avrebbe dovuto redigere le dichiarazioni annuali, debba valere per assolvere lo stesso dal pagamento del tributo ovvero delle sole sanzioni (come sembrerebbe evincersi dal richiamo agli artt. 5 e 6 del d.lgs. n. 472 del 1997);

5.2. nella prima ipotesi, basterà evidenziare che l'eventuale incolpevolezza del contribuente non lo esime dal pagamento del tributo, ma, se del caso, delle sole sanzioni, sicché il motivo è infondato;

5.3. nella seconda ipotesi il motivo è addirittura inammissibile, in quanto la sentenza della CTR non si è mai direttamente occupata della questione della debenza delle sole sanzioni, né risulta che il motivo sia stato mai proposto dal ricorrente nei gradi di merito;

6. in conclusione il ricorso va rigettato, con conseguente condanna del ricorrente al pagamento, in favore della Agenzia delle entrate, delle spese del presente giudizio, che si liquidano come in dispositivo, avuto conto di un valore della lite dichiarato compreso tra euro 26.000,01 ed euro 52.000,00;

6.1. poiché il ricorso è stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed è rigettato, sussistono le condizioni per dare atto – ai sensi dell'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, che ha aggiunto il comma 1 *quater* dell'art. 13 del testo unico di cui al d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 – della sussistenza dell'obbligo di versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione.



**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio, che si liquidano in euro 4.000,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, dichiara la sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente del contributo unificato dovuto per il ricorso a norma dell'art. 1 *bis* dello stesso art. 13.

Così deciso in Roma il 29 maggio 2019.

Il Presidente  
(Enrico Manzon)