

Civile Ord. Sez. 5 Num. 2919 Anno 2023

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: D'AQUINO FILIPPO

Data pubblicazione: 31/01/2023

Oggetto: tributi  
- IVA -  
dichiarazione

## ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14820/2016 R.G. proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE** (C.F. 06363301001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

- *ricorrente* -

*contro*

**KON TIKI S.r.l.** (C.F.), in persona del legale rappresentante *pro tempore*

- *intimato* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 6696/14/15 depositata in data 14 dicembre 2015

Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella camera di consiglio del 19 gennaio 2023.

#### RILEVATO CHE

1. La società contribuente KON TIKI S.r.l. ha impugnato una cartella di pagamento, relativa al periodo di imposta 2006, emessa a termini dell'art. 54-*bis* d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con cui veniva recuperato un rimborso IVA nonché un omesso versamento IVA, oltre sanzioni e accessori. La società contribuente ha dedotto di essere stata costituita nell'esercizio 2007 quale società beneficiaria della scissione parziale della scissa Euroservizi S.r.l., dalla quale era pervenuto l'originario credito IVA oggetto di rimborso. La contribuente ha, quindi, dedotto che il credito in oggetto era sussistente e ha argomentato che il recupero dell'IVA era dovuto a un errore materiale nella compilazione della dichiarazione, nella quale non era stata fatta menzione della scissione parziale né del trasferimento alla beneficiaria del credito originariamente spettante alla scissa, precludendo all'Ufficio il collegamento dell'eccedenza di imposta alla originaria titolare (scissa) e al successivo trasferimento del credito alla beneficiaria.

2. La CTP di Roma ha rigettato il ricorso.

3. La CTR del Lazio, con sentenza in data 14 dicembre 2015, ha accolto l'appello della società contribuente, ritenendo il credito esistente e che vi fosse stato un errore materiale nella compilazione della dichiarazione; il giudice di appello ha, inoltre, ritenuto che il credito IVA fosse da riconoscere ancorché vi fosse stata tardiva produzione delle dichiarazioni fiscali della scissa per i periodi di imposta 2006 – 2009 e della beneficiaria per i periodi 2008 – 2010. Ha, poi, osservato il giudice di appello che la procedura automatizzata non si sarebbe potuta utilizzare, non essendovi dichiarazioni omesse per il periodo di imposta precedente, periodo di imposta nel quale la

società non era stata ancora costituita, in quanto l'Ufficio avrebbe dovuto procedere con un accertamento parziale in rettifica.

4. Propone ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a due motivi; la società contribuente, intimata a mezzo PEC, non si è costituita in giudizio.

#### CONSIDERATO CHE

*1.1.* Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 19, 30 e 54-*bis* d.P.R. n. 633/1972, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che non si sarebbe dovuta utilizzare la procedura di accertamento automatizzata in assenza di errori od omissioni della dichiarazione del precedente periodo di imposta. Il ricorrente osserva che il controllo automatizzato può essere espletato anche per errori contenuti nella dichiarazione stessa, circostanza sussistente nel caso di specie, in quanto il credito non era «collegabile» ad alcuna dichiarazione precedente, considerato anche che la società scissa aveva presentato tardivamente la presentazione della dichiarazione nei due periodi di imposta 2006 e 2007.

*1.2.* Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 30 d.P.R. n. 633/1972, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che il credito IVA non potesse essere recuperato dall'Ufficio anche in caso di tardiva dichiarazione della scissa e, in quanto tale, omessa. Il ricorrente osserva che l'eccedenza di imposta può essere computata in detrazione ove ciò risulti dalla dichiarazione annuale, la cui presentazione costituisce il presupposto per il riporto a nuovo dell'eccedenza di imposta. Ne conseguirebbe, secondo parte ricorrente, che l'omessa presentazione della dichiarazione osterebbe all'utilizzo del credito di imposta mediante detrazione o rimborso, salva la domanda di rimborso «anomalo» da

esercitare a mente dell'art. 21 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Si richiama al disposto dell'art. 19 d.P.R. n. 633/1972, secondo cui il diritto all'esercizio della detrazione va esercitata entro il secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto.

2. I due motivi, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati nei termini che seguono. Il giudice di appello ha statuito – con accertamento in fatto non censurato – che alla società contribuente «*il credito IVA gli proveniva non dall'anno 2006 ma dalla scissa Euroservizi S.r.l.*». In tale contesto, la CTR ha accertato che l'omessa indicazione del credito era dovuto a un errore materiale della società contribuente, errore consistente nel fatto che la contribuente aveva esposto il credito risultante dal periodo di imposta precedente nel quadro VL 26 ma non aveva inserito il modello 2 riferito alla scissa (come indicato nella narrativa della sentenza impugnata) e aveva successivamente presentato il Modello unico 2008 oltre i termini. L'eccedenza di imposta oggetto di accertamento proviene, pertanto, dal riscontro (come accertato dal giudice di appello) di un errore materiale commesso dal contribuente. Pertanto, l'omesso versamento dell'imposta è accertabile con lo strumento del controllo automatizzato alla luce della consolidata giurisprudenza di questa Corte (Cass., Sez. U., 8 settembre 2016, n. 17758; Cass., Sez. V, 23 febbraio 2018, n. 4392), secondo cui in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta ed è legittima la consequenziale emissione della cartella di pagamento, potendo il fisco operare, con procedure automatizzate, un controllo formale in caso di errori meramente formali, le quali procedure non tocchino la posizione sostanziale della parte contribuente.

3. In secondo luogo, se è corretto affermare che la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in

manca di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, il contribuente ha diritto a utilizzare l'eccedenza d'imposta che risulti da dichiarazioni periodiche e da regolari versamenti, ciò deve avvenire entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto (Cass., Sez. U., 8 settembre 2016, n. 17757, cit.; Cass., Sez. VI, 3 aprile 2018, n. 8131; Cass., Sez. V, 16 luglio 2020, n. 15143), potendo l'esercizio della detrazione essere esercitato purché il contribuente non sia incorso in decadenze (Cass., Sez. V, 23 febbraio 2018, n. 4392; Cass., Sez. V, 13 giugno 2018, n. 15459).

4. Tale giurisprudenza è conforme alla costante giurisprudenza dell'Unione, secondo cui – pur nel rispetto del principio di neutralità – il diritto alla detrazione può essere esercitato anche oltre il periodo di imposta, purché ciò avvenga nel rispetto delle normative di diritto interno, non potendo il diritto di detrazione essere esercitato senza limiti di tempo (Corte di Giustizia UE, 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, punti 32, 33), per cui non osta al diritto dell'Unione una norma di diritto interno che preveda che il diritto di detrazione sia sottoposto a decadenza, purché sia rispettato il principio di equivalenza (Corte di Giustizia UE, 14 ottobre 2021, C-45/20 e C-46/20, punti 59 – 62).

5. E', quindi, corretto affermare (come fa il giudice di appello), che il diritto alla detrazione del credito IVA debba essere riconosciuto nel caso di violazione di requisiti formali, come in caso di mancata redazione delle dichiarazioni periodiche o di quella annuale, ove il contribuente dimostri, mediante fatture o altra idonea documentazione contabile, il rispetto dei requisiti sostanziali (Cass., Sez. V, 16 luglio 2020, n. 15143; Cass., Sez. V, 17 marzo 2017, n. 6921). Tuttavia, ciò è consentito purché detto diritto venga esercitato entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione

relativa al secondo anno successivo a quello nel quale è sorto ai sensi dell'art. 8, comma 3, *pro tempore*, d.P.R. n. 322/1998 (Cass., Sez. V, 27 luglio 2018, n. 19938; Cass., Sez. VI, 3 aprile 2018, n. 8131).

6. La sentenza di appello, pur avendo accertato la sussistenza dei requisiti sostanziali per il rimborso del credito (come anche della detraibilità), non ha fatto buon uso dei suddetti principi, nella parte in cui ha ritenuto erroneo il ricorso alla procedura di controllo automatizzato e, soprattutto, nella parte in cui non ha accertato in fatto che la dichiarazione non fosse stata depositata oltre il termine decadenziale del secondo anno successivo (secondo la formulazione della norma *pro tempore*) al momento in cui il diritto alla detrazione è sorto. La sentenza impugnata va pertanto cassata con rinvio per verifica del corretto esercizio del diritto al rimborso nei termini suindicati, rimettendo al giudice del rinvio anche la liquidazione delle spese processuali del giudizio di legittimità.

**P. Q. M.**

La Corte accoglie il ricorso, rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 19 gennaio 2023