

Omessa dichiarazione Iva con imposta a credito

L'esercizio del diritto di detrazione deve essere tutelato in modo sostanziale ed effettivo e va riconosciuto a fronte di una reale operazione sottostante la cui prova certa può essere acquisita dai dati risultanti dalle fatture o da altro documento equivalente. Le Sezioni Unite della Suprema Corte di cassazione ribadiscono il principio europeo secondo cui la neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite con le sentenze dell'8 settembre 2016, n. 17757 e 17758 ha fornito alcuni principi di diritto da applicarsi nel caso di omesso invio della dichiarazione Iva da cui emerge un credito e questo venga riportato nel modello dell'anno successivo.

In merito al credito derivante da omessa dichiarazione (**sentenza n. 17757**), la Corte ha statuito che il rapporto di natura tributaria con il fisco scaturisce da un'operazione lecita ed effettiva talchè 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.

Per tale ragione si è assistito negli ultimi anni ad un atteggiamento dell'Amministrazione volto a consentire al contribuente di dimostrare l'esistenza del credito iva (non dichiarato) attraverso altre prove e idonea documentazione (fatture, registri iva ecc.).

Tale orientamento è stato avallato anche dai principi comunitari dai quali si evince che ai fini della detraibilità occorra la effettività degli acquisti da un soggetto passivo e la utilizzazione di detti beni per finalità proprie (operazioni imponibili). Altro è la violazione formale dell'omessa dichiarazione Iva che però non implica l'impossibilità di detrazione nel caso in cui vi siano altre prove a sostegno.

Il giudice tributario dovrà pertanto riconoscere il credito iva se il contribuente dimostra che sostanzialmente ha diritto alla detrazione: in tali casi l'Agenzia delle Entrate potrà provvedere alla correzione del credito anche mediante controllo automatizzato.

Ed allora, con sentenza n. 17758 dell' 08 settembre 2016 le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione hanno affermato il principio secondo cui in fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la conseguenziale emissione di cartella di pagamento, ben 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 e da atti d'indagine diversi da mero raffronto con dati ed elementi in possesso dell'anagrafe tributaria, ai sensi degli articoli 54-bis e 60 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. (fatta salva, nel successivo giudizio d'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 a IVA e finalizzati a operazioni imponibili).

Nell'affrontare la questione e le problematiche che ne derivano, il percorso della giurisprudenza e anche della prassi è andato, pertanto, nella direzione di dare rilevanza alla sostanza (l'esistenza del credito) piuttosto che alla forma (mancato invio del modello annuale Iva).

In ogni caso, val la pena evidenziare il quadro giurisprudenziale di riferimento finora favorevole al contribuente che si veda destinatario di una cartella di pagamento.

Orbene, secondo recente giurisprudenza per disconoscere il medesimo credito nell'anno successivo è necessario un avviso di accertamento dell'agenzia delle Entrate, non essendo sufficiente l'avviso bonario successivo a un controllo automatizzato così come stabilito dalla sentenza della **Corte di Cassazione del 3 aprile 2012 la n. 5318**, la quale ha affermato, in un caso simile quello oggetto di analisi nella Circolare 34 /E (espressamente richiamata dall'Ufficio), "... che il disconoscimento dell'eccedenza d'imposta non può avvenire mediante liquidazione automatica essendo necessaria la notifica di un apposito avviso di accertamento...". Ciò perché la procedura automatizzata di cui all'art. 36 – bis del DPR 600/1973 e 54 – bis del DPR n. 633 del 1972 può essere adottata solo ove sia necessario un controllo meramente cartolare della dichiarazione. Ove invece "...sorga la necessità di risolvere questioni giuridiche o esaminare atti diversi dalla dichiarazione stessa, è necessario procedere mediante avviso di accertamento...se la liquidazione automatica viene utilizzata in casi non previsti dalla legge, la cartella di pagamento, solo per questo motivo, è nulla...".

In senso conforme, è giunta la **Corte di Cassazione con le sentenze n. 17754 del 16 ottobre 2012 e la n. 4539 del 22 febbraio 2013**.

Nello stesso senso la **sentenza 359/23/14 della Commissione Tributaria Regionale di Bari** secondo cui la possibilità di iscrivere a ruolo l'imposta senza previamente emettere un avviso di accertamento, prevista dall'art. 36 bis del D.P.R. 600/73, è consentita soltanto allorché la maggiore imposta dovuta risulti, *ictu oculi*, dalla

dichiarazione del contribuente, cioè in casi tassativi (per esempio, correzione di errori materiali o di calcolo), e non può, quindi, essere estesa fino a ricomprendere fattispecie suscettibili di interpretazioni diverse.

Ad avviso della CTR, la complessità e difficoltà di “lettura” del rapporto tributario, data, per un verso, dalla spettanza del credito d'imposta dichiarata dalla contribuente nella dichiarazione rettificata e, per l'altro, dalla riscontrata omessa presentazione della dichiarazione negli anni di competenza, mettendo in discussione proprio i dati esposti dalla parte (disattendendoli e/o disconoscendoli), avrebbe imposto un motivato atto di accertamento e un'elaborazione dei dati in contraddittorio, con l'assegnazione di un congruo termine per chiarire, contraddire e documentare. La pronuncia si aggiunge a quelle di altre commissioni (**sentenza Ctp Brescia 80/08/2013, Ctr Puglia 94/11/2013, Ctp Venezia 60/5/2013**).

Nella fattispecie, l'operato dell'Ufficio non è stato di mero controllo dei dati esposti dalla contribuente, bensì di vero e proprio atto di accertamento volto a disconoscere unilateralmente il credito d'imposta.

Occorre evidenziare come, in tal senso, fosse l'orientamento già espresso anche in precedenza dalla stessa Suprema Corte di Cassazione con **le sentenze 26.01.2007, n. 1721, e 15.06.2007, n. 14019**: «(...) il potere di liquidazione ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, trovando la sua fonte in una norma di carattere eccezionale, è esercitabile solo allorquando l'indeducibilità degli oneri sia desumibile *ictu oculi*, dal controllo formale della dichiarazione (...), da cui emerga che il titolo è diverso da quello previsto dalla lettera della legge» (in tale senso in tema di rettifica Iva Cass. 29.05.2006, n. 12762).

Tale impostazione era stata anche comunemente applicata dalla giurisprudenza di merito (per tutti, Comm. trib. reg. Roma, Sez. IV, 5.07.2007, n. 92), in base alla quale non risulta possibile contestare la spettanza, o meno, di un credito d'imposta

attraverso l'emissione "diretta" di una cartella di pagamento, non facendo precedere tale attività di riscossione delle imposte dalla procedura di "accertamento".

Tale impostazione veniva proposta in ossequio anche alle condizioni di cui all'art. 6 della legge 27.07.2000, n. 212 ("Statuto dei diritti del contribuente") che, come noto, prevede che lo strumento di rettifica ex art. 36-bis sia riservato esclusivamente alle ipotesi in cui sussistano errori ed omissioni direttamente ricavabili dal contesto della dichiarazione.

Laddove invece, la contestazione riguardi il contenuto in senso più ampio della dichiarazione, è fatto obbligo all'amministrazione di adottare un provvedimento di accertamento o rettifica, con i relativi obblighi di motivazione ed esposizione delle circostanze di fatto e ragioni giuridiche poste a fondamento della pretesa tributaria fatta valere.

Ed invero, la questione della procedura utilizzata dall'Agenzia per accertare la presunta mancata spettanza del credito d'imposta è di assoluta importanza e propedeutica rispetto alla prospettazione di qualsiasi questione di merito.

Se l'Ufficio si avvale di una procedura errata, in quanto non applicabile al caso di specie, la cartella deve essere considerata nulla in quanto illegittimamente emessa, senza bisogno di entrare nel merito della spettanza, o meno, del credito tributario utilizzato e contestato.

La procedura dell'emissione della cartella di pagamento senza previa notifica di un avviso di rettifica è ammessa, in via eccezionale, sempre secondo il richiamato orientamento di Cassazione, nell'ipotesi di contestazione di un maggior debito d'imposta (Iva), determinato a seguito della correzione di errori materiali e di calcolo rilevati dall'ufficio in sede di controllo della dichiarazione, essendo questa un'eccezione al principio generale introdotta in materia di Iva dall'art. 10 D.L. n. 323/1996.

Ma questa eccezione al principio generale della previa emissione dell'avviso di rettifica, che può trovare applicazione solo nei casi previsti dalla legge, ossia oltre alle ipotesi di mancato versamento, nel caso in cui l'ufficio si limiti alla correzione di errori materiali, non può invece trovare applicazione nel caso in cui si sia in presenza di una contestazione di un credito d'imposta, per il quale è sempre necessaria la notifica di un avviso di rettifica.

In senso conforme, si è peraltro espressa anche la stessa amministrazione finanziaria con la circolare ministeriale 17 aprile 1997, n. 114 dove, commentando le modifiche apportate alla legge Iva dall'art. 10 D.L. n. 323/1996, ha previsto che la procedura dell'iscrizione diretta a ruolo è consentita solo ove non sia necessaria alcuna valutazione giuridica.

In detta circolare si legge in modo molto esplicito che «non si ritiene (...) possano rientrare nel concetto di errore materiale o di calcolo i casi in cui il contribuente (...) abbia portato in detrazione in un determinato anno l'eccedenza a credito dell'anno precedente, per il quale la dichiarazione era stata omessa (...) In tali evenienze, infatti, la non spettanza della detrazione non risulta “ictu oculi” dalla correzione di un mero errore materiale, ma deve essere motivata con adeguate argomentazioni giuridiche (per esempio, adducendo la decadenza). Di qui la necessità dell'avviso di rettifica».

Anche l'amministrazione finanziaria, quindi, ritiene necessaria l'emissione dell'avviso di rettifica per contestare la detrazione di un credito d'imposta Iva non riconosciuto, in quanto non indicato nella dichiarazione Iva dell'anno precedente.

Tutto ciò detto in relazione al controllo automatizzato, **in relazione invece al riconoscimento del credito**, l'Agenzia delle Entrate, nel corso degli anni, ha mutato opinione in più di un'occasione (sul punto si vedano la **Risoluzione n. 74/E/2007** e le **Circolari n. 34/E/2012** e **n. 21/E/2013**), mentre la Corte di Cassazione ha mantenuto un'impostazione abbastanza costante e favorevole al contribuente “sbadato”.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. **11671 del 15/5/2013**, ha affrontato per “l’ennesima” volta la problematica concernente il mancato riconoscimento di un credito Iva maturato in un anno in cui è stata omessa la presentazione della dichiarazione annuale, ripercorrendo alcune delle pronunce più significative e, soprattutto, le disposizioni nazionali e di rango comunitario.

Nella citata sentenza, accogliendo le doglianze della società ricorrente, la Corte di Cassazione ha esordito affermando il concetto sopra espresso, secondo cui “la mancata esposizione del credito Iva nella dichiarazione annuale non comporta la decadenza dal diritto di far valere tale credito **purché lo stesso emerga dalle scritture contabili**”. (nello stesso senso Ctr Bari del 17 giugno 2015 n. 1401).

Tale conclusione, a detta della Cassazione, è la corretta 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, prosegue la Cassazione, è l’unica per garantire il principio di neutralità dell’imposta in questione, quale principio fondamentale sul quale poggia l’intero impianto normativo dell’Iva. A parere della Cassazione 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.

La sentenza in commento, a supporto di quanto affermato, richiama peraltro una precedente decisione della Suprema Corte, la sentenza n. **6925 del 20/3/2013**, con la quale, citando i concetti espressi dalla Corte di Giustizia CE cause C-95/07 e C-96/07 del 8/5/2008, afferma ancora che “ai sensi degli artt. 18, n. 1, lett. d) e 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

annotazione a credito nella dichiarazione di imposta, ferma restando l'eventuale sanzione per l'inosservanza di tali obblighi”.

Il presupposto dell'esistenza del documento contabile costituito dalla fattura, quale unico elemento sufficiente per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva, è stato stabilito in modo chiaro ancora dalla stessa Corte con la **sentenza n. 19529 del 23 settembre 2011**, la quale ha affermato che “non v'è perdita del credito d'imposta nel caso in cui il contribuente, che abbia regolarmente annotato tutte le fatture dalle quali scaturisca per lui il credito e operato la relativa detrazione nelle liquidazioni periodiche, non presenti poi la dichiarazione annuale”. Tale conclusione è la diretta conseguenza della considerazione espressa dalla stessa Cassazione, secondo cui “gli altri adempimenti formali sono dettati unicamente per esigenze riguardanti l'accertamento del tributo, senza intaccare sul piano fiscale sostanziale il credito del contribuente”.

Nello stesso senso, peraltro, si è espressa anche la Suprema Corte con la **sentenza n. 22774 del 23 ottobre 2006** secondo cui: <<la mancata esposizione del credito iva nella dichiarazione annuale non comporta la decadenza dal diritto di far valere tale credito, purchè lo stesso emerga dalle scritture contabili. Anche tale soluzione è conforme ai principi del diritto comunitario (Corte di Giustizia, sentenza 11 luglio 2002, C-62/00, Liberexim BV), seguiti dalla giurisprudenza di questa Corte (sentenza 2274/04), secondo i quali il soddisfacimento del credito iva non è strettamente collegato al meccanismo della detrazione, potendo essere fatto valere anche mediante semplice istanza di rimborso.

E da ultimo, con specifico riferimento alla rilevanza probatoria delle fatture, per cui è sufficiente che il contribuente dimostri l'effettiva esistenza del credito attraverso documenti contabili, la Suprema Corte con **sentenza n. 3259 del 2 marzo 2012** ha recentemente affermato che quest'ultimo documento, se contiene tutti i dati di cui all'art. 21 del decreto Iva, rappresenta senz'altro un elemento probatorio idoneo a

fornire la prova dell'esistenza delle operazioni in esse riportate, tale da rendere conoscibili in modo certo le operazioni commerciali.

In ogni caso val la pena evidenziare, che è consolidato l'orientamento della Suprema Corte secondo cui 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 ripreso ed indicato nella dichiarazione Iva dell'anno successivo (Cass. 20/01/1997, n. 544; Cass. 18/01/2002, n. 523; Cass. 22/05/2006, n. 12012; Cass. 06/08/2008, n. 21202); altresì (Corte Europea 12 maggio 2011, C – 107/10).

Nello stesso senso, le seguenti Circolari e Risoluzioni Ministeriali che hanno confermato il succitato orientamento della Suprema Corte: (Circolare Ministeriale 25/01/1999, n. 23; Circolare Ministeriale 30/11/2000, n. 222; Risoluzione Ministeriale 19/04/2007, n. 74).

Ciò posto, da ultimo, si può osservare che la recente **Circolare n. 21/E del 25 giugno 2013** recita testualmente quanto segue circa i crediti IVA emergenti da dichiarazioni annuali omesse o tardive: <<a seguito del ricevimento della comunicazione di irregolarità, se il contribuente ritiene che il credito riportato sia spettante, può attestarne l'esistenza contabile esibendo all'ufficio competente, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, idonea documentazione (per esempio, per i crediti Iva, i relativi registri e le fatture). Così operando, il contribuente viene a trovarsi, seppure tardivamente, nella condizione in cui si sarebbe trovato se avesse presentato la dichiarazione>>. Ed ancora, il credito Iva maturato in un anno per il quale non è stata presentata la dichiarazione, ma comunque scomputato in una dichiarazione successiva, può essere riconosciuta dall'Ufficio in sede di verifica della comunicazione di irregolarità, senza che sia necessario attendere la mediazione o la conciliazione giudiziale.

In sostanza, con i chiarimenti della circolare, l'Ufficio non fa altro che "perdonare" i contribuenti che si dimenticano di presentare i conti annuali, riconoscendo in tempo reale il credito della dichiarazione omessa. Con i registri e le fatture, se il credito spetta, l'ufficio lo riconosce subito.

Per il riconoscimento del credito da dichiarazione annuale omessa, in caso di comunicazione di irregolarità, basta dimostrare all'ufficio l'effettiva esistenza del credito.

Ebbene, la sentenza in commento n. 17757/2016 conferma la legittimità di tale posizione recente dell'Agenzia delle entrate che, con la circolare ha riconosciuto - superando un precedente orientamento più rigoroso (con la circolare n. 34/E del 6 agosto 2012, che richiedeva il previo pagamento delle imposte, interessi e sanzioni con successivo richiesta di rimborso, secondo lo schema del solve et repete.) - la possibilità di dimostrare ex post la sussistenza del credito mediante la produzione, anche in fase pre-contenziosa, di idonea documentazione (in primis: registri IVA, fatture attive e passive, dichiarazione IVA omessa e modelli F24).

Secondo la Cassazione il diritto alla detrazione deve essere 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 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 ritenuto conforme alla Direttiva.

Dal contesto della sentenza si evince che il diritto alla detrazione si può ritenere "esercitato" - ai fini dell'osservanza del termine "biennale" previsto dall'art. 19 - D.P.R. n. 633/1972 anche con la semplice annotazione sui registri IVA e la considerazione dell'imposta relativa nelle liquidazioni periodiche. Quindi, per le ragioni esposte il credito IVA non si dovrebbe ritenere perso nel caso in cui non sia riportato (ove non precedentemente utilizzato) nella dichiarazione successiva a quella omessa.

CONCLUSIONE

Se la dichiarazione è stata omessa, ma si dimostra che il relativo credito è derivato da acquisti inerenti l'attività d'impresa, il contribuente ha diritto a recuperarla, specie se lo stesso risulta dalle liquidazioni periodiche regolarmente presentate. La legittima azione dell'Amministrazione in questo senso non preclude, secondo quanto specificato dai giudici, la possibilità del contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa, documentando in giudizio l'avvenuta presentazione della dichiarazione risultante omessa all'anagrafe tributaria, ovvero dimostrando la sussistenza degli acquisti e dei requisiti da cui il credito non dichiarato emerge.

Lecce, 10 novembre 2016 **Avv. Maurizio Villani**

Avv. Iolanda Pansardi

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it