

## Giurisprudenza

# Dichiarazione Iva tardiva: i requisiti sostanziali vanno rispettati

8 Luglio 2019

Nel processo tributario, il giudice deve disporre delle informazioni necessarie a dimostrare che il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'imposta pagata a titolo di rivalsa

## dichiarazione tardiva

In caso di presentazione tardiva della dichiarazione Iva è legittimo il mancato riconoscimento del credito in eccedenza da parte dell'amministrazione finanziaria per effetto del controllo automatizzato della dichiarazione. Se nel corso del giudizio di impugnazione della cartella di pagamento il contribuente non è in grado di dimostrare in concreto e documentare di aver rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, anche il giudice tributario deve negare il diritto alla detrazione.

Questo il contenuto dell'ordinanza n. 16448 del 19 giugno 2019 della Corte di cassazione.

## Il fatto

A seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni, l'Agenzia delle entrate emetteva una cartella di pagamento, recante il mancato riconoscimento del credito Iva emergente dal periodo d'imposta precedente. Il contribuente impugnava l'atto della riscossione e la controversia giungeva sin davanti alla Ctr. I giudici d'appello, confermando la decisione dei colleghi di prime cure, ritenevano il credito non più utilizzabile perché la dichiarazione da cui lo stesso emergeva era stata presentata oltre i termini di legge. Inoltre il contribuente non aveva ottemperato all'onere di dimostrare i requisiti sostanziali giustificativi dell'esistenza del credito di cui chiedeva di fruire ai fini della detrazione.

Avverso tale decisione il contribuente proponeva ricorso per cassazione lamentando, come motivo principale, che la Ctr avesse ritenuto necessaria la prova dell'esistenza del credito riportato nella dichiarazione Iva tardiva ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione.

La Corte di cassazione ha ritenuto infondato il motivo e ha rigettato senza rinvio il ricorso

dell'imprenditore, con condanna alle spese.

### **La decisione**

La questione al centro della controversia riguarda il diritto alla detraibilità dell'eccedenza Iva in ipotesi di omissione della dichiarazione annuale relativa al periodo di maturazione dell'eccedenza.

Sul tema, il Collegio ha riaffermato un principio oramai prevalente in base al quale l'eccedenza d'imposta, emergente in un periodo in cui il contribuente ometta di presentare la dichiarazione, può essere detratta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto. A riguardo, il giudice tributario può riconoscere tale diritto solo a condizione che il contribuente dimostri nel corso della controversia di aver rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, ossia di essere un soggetto passivo al momento in cui gli acquisti sono stati effettuati, che gli stessi siano stati assoggettati a imposta e che siano relativi a operazioni imponibili (Cassazione sezioni unite n. 17757/2016).

Nel corso del giudizio di impugnazione della cartella di pagamento, emessa a seguito di controllo automatizzato in cui emerge il mancato riconoscimento del credito, è onere quindi del giudice tributario accertare, in concreto e in modo non controverso, che il contribuente ottemperi adeguatamente all'onere probatorio con la dimostrazione dell'esistenza dei citati requisiti sostanziali.

In altre parole l'infrazione di omessa presentazione può essere sanata sul piano del rapporto impositivo, ai fini della detraibilità dell'eccedenza Iva, solo se si dispone comunque delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'imposta pagata a titolo di rivalsa (Cassazione n. 3586/2016 e n. 25871/2015).

Sulla scorta di tali considerazioni, quindi, nell'ipotesi in cui il contribuente non si attenga alle prescrizioni formali-contabili prescritte dalla normativa interna sarà onere dello stesso, a fronte di contestazione per omissioni o irregolarità, provare l'esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa interna e comunitaria ricollega l'insorgenza del diritto alla detrazione. (Cassazione n. 11168/2014 e n. 18924/2015).

Nel caso di specie la Ctr si è attenuta correttamente a tali principi al momento in cui ha ritenuto di dover accertare l'esistenza dei requisiti sostanziali per la fruizione del credito in presenza di dichiarazione tardiva e, avendo constatato l'omesso assolvimento dell'onere probatorio, ha confermato la legittimità della pretesa fiscale.

### **La prassi dell'Agenzia**

L'Amministrazione finanziaria si è espressa più volte sul tema in esame.

Con la risoluzione del 19/04/2007 n. 74, l'Agenzia ha affermato, sulla scorta degli articoli 8 del Dpr n. 322/1998 e 19 del Dpr n. 633/1972, che *“la decadenza del diritto alla detrazione ricorre soltanto nel caso in cui il medesimo non è esercitato al piu' tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione e' sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”*, fermo restando che il diritto è riconosciuto purché l'esistenza del credito Iva sia accertata dall'ufficio a seguito dell'attività di controllo del periodo d'imposta nel quale la dichiarazione è stata omessa.

A questo orientamento ne è seguito un altro più restrittivo in base al quale *“in caso di omessa dichiarazione annuale il contribuente non può riportare l'eccedenza di IVA detraibile nella dichiarazione dell'anno successivo né chiederne il rimborso”*, a nulla rilevando che lo stesso sia, in ipotesi, effettivamente maturato (circolare n. 34/2012). Pertanto, il contribuente avrebbe potuto pagare le somme richieste dall'Ufficio per il mancato riconoscimento del credito e poi presentare istanza di rimborso entro i due anni successivi al pagamento, previa verifica della spettanza del credito da parte dell'Amministrazione.

Tuttavia tale posizione è stata rivista con la circolare n. 21/2013, in cui si è affermato che se, a seguito del ricevimento di una comunicazione di irregolarità, il contribuente avesse ritenuto il credito non dichiarato fondatamente ed effettivamente spettante, avrebbe potuto attestarne l'esistenza mediante la produzione all'ufficio competente, già entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione -evitando quindi il pagamento- di idonea documentazione (come i registri Iva e le relative liquidazioni o la dichiarazione cartacea relativa all'annualità omessa). L'Amministrazione finanziaria può sempre effettuare le attività di controllo ai fini dell'Iva, *“anche al fine di accertare l'effettività sostanziale del credito maturato nel relativo periodo d'imposta, la dimostrazione dell'esistenza contabile del credito pone il contribuente, ancorché tardivamente.”*

di

**Emiliano Marvulli**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/dichiarazione-iva-tardiva-requisiti-sostanziali-vanno-rispettati>