



15060.22

FN ✓

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Tributi - IVA - Rimborso e detrazione - Questioni.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- Biagio VIRGILIO - Presidente -
- Angelina-Maria PERRINO - Consigliere - R.G.N. 3485/2013 -
- Giacomo Maria NONNO - Consigliere Rel. - 12036/2014
- Paolo CATALLOZZI - Consigliere - Cron. 15060
- Giancarlo TRISCARI - Consigliere - PU - 12/10/2021

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 3485/2013 R.G.

468
2014

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;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) **s.a.s. di** (omissis) **in fallimento**, in persona del curatore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in (omissis) (omissis), presso lo studio (omissis), rappresentato e difeso dall'avv. (omissis), che la rappresenta e difende giusta procura speciale a margine del controricorso;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - Sezione staccata di Pescara n. 1009/09/¹²~~84~~, depositata l'8 novembre 2012.

Cons. est.
G.M. Nonno



e sul ricorso riunito iscritto al n. 12036/2014 R.G.

(omissis) **s.a.s.** (omissis) **in fallimento**, in persona del curatore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in (omissis) (omissis), presso lo (omissis), rappresentato e difeso dall'avv. (omissis), che la rappresenta e difende giusta procura speciale in calce al ricorso;

- *ricorrente* -

~~- *controricorrente incidentale* -~~

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* -

- *ricorrente incidentale* -

e contro

(omissis) **s.p.a.**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*;

- *intimata* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - Sezione staccata di Pescara n. 519/10/13, depositata il 5 novembre 2013.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 12 ottobre 2021, tenuta nelle forme previste dall'art. 23, comma 8 *bis*, del d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, conv. con modif. nella l. 18 dicembre 2020, n. 176, dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

Vista la relazione scritta del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Alberto Cardino, che ha concluso



per l'accoglimento del ricorso nel procedimento n. 3485/2013 R.G. e l'accoglimento del primo motivo di ricorso principale nel procedimento n. 12036/2014.

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 1009/09/12 del 08/11/2012, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - Sezione staccata di Pescara (di seguito CTR), rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Pescara (di seguito CTP) n. 59/03/11, con la quale era stato accolto il ricorso di (omissis) s.a.s. (omissis) in fallimento (di seguito Fallimento) nei confronti dell'avviso di sospensione del rimborso IVA relativo all'anno d'imposta 1994.

1.1. Come emerge dalla sentenza impugnata, l'Agenzia delle entrate, pur non contestando la sussistenza del credito, ne aveva sospeso l'erogazione in ragione della mancata presentazione delle dichiarazioni IVA relative agli anni 1995, 1996, 2003, 2005 e 2006.

1.2. La CTR rigettava l'appello dell'Agenzia delle entrate evidenziando che: a) la notifica dell'atto di gravame non era stata effettuata presso il procuratore costituito, come previsto dalla legge, non potendo ritenersi equipollente la notificazione effettuata al curatore; b) la costituzione in giudizio del Fallimento non aveva efficacia sanante, anche in ragione del fatto che la notifica dell'appello al curatore era avvenuta l'ultimo giorno utile e la costituzione in giudizio della parte appellata era avvenuta oltre il termine lungo.

2. L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo.

3. Il Fallimento resisteva in giudizio con controricorso.

4. Con la sentenza n. 519/10/13 del 05/11/2013 la CTR accoglieva l'appello dell'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della CTP n.



107/03/12, la quale aveva a sua volta accolto il ricorso del Fallimento avverso una cartella di pagamento *ex art. 54 bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, emessa in ragione di un credito IVA risalente all'anno 1994 e indebitamente portato in detrazione nell'anno d'imposta 2007.

4.1. La CTR accoglieva l'appello dell'Agenzia delle entrate evidenziando che il Fallimento non aveva la possibilità di poter^z in detrazione il credito IVA nell'anno d'imposta 2007, non essendo detto credito riportato nelle dichiarazioni relative agli anni d'imposta 2003-2005 e risultando la dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2006 addirittura omessa.

5. Il Fallimento impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

6. L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale affidato ad un unico motivo.

6.1. (omissis) s.p.a. non si costituiva in giudizio e restava, pertanto, intimata.

7. Con ordinanza resa all'esito dell'adunanza camerale del 27/02/2020, i due ricorsi per cassazione venivano riuniti per ragioni di connessione: invero, oggetto di entrambi i procedimenti era il medesimo credito IVA di euro 58.602,00, relativo all'anno d'imposta 1994.

7.1. Inizialmente l'Agenzia delle entrate aveva sospeso il rimborso del menzionato credito e, quindi, era stata emessa cartella di pagamento in ragione dell'indebita detrazione dello stesso nella dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2007.

7.2. Con la stessa ordinanza la causa veniva rinviata a nuovo ruolo per l'eventuale trattazione in pubblica udienza.



RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso relativo al procedimento n. 3485/2013, l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 156, terzo comma, e 160 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto non sanabile la nullità della notificazione del ricorso in appello.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. Secondo un orientamento giurisprudenziale, cui questa Corte ritiene di aderire, «*In tema di notificazione degli atti di impugnazione nel processo tributario, per il ricorso per cassazione trova applicazione la regola generale enunciata dall'art. 330 c.p.c., mentre per l'appello opera la disciplina speciale dettata dall'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992*» (Cass. n. 14549 del 06/06/2018; si veda, altresì, Cass. S.U. n. 14916 del 20/07/2016; in senso difforme, Cass. n. 18104 del 10/07/2018), con la conseguenza che il ricorso in appello va necessariamente notificato al domicilio eletto, pena la nullità della notificazione della quale deve essere disposta *ex officio* la rinnovazione, ai sensi dell'art. 291 cod. proc. civ., salvo che la parte intimata non si sia costituita in giudizio, ipotesi quest'ultima nella quale la nullità deve ritenersi sanata *ex tunc*, secondo il principio generale dettato dall'art. 156, secondo comma, cod. proc. civ., anche se la costituzione è effettuata al solo fine di eccepire la nullità (così Cass. n. 14549 del 2018, cit., e la giurisprudenza ivi richiamata; sul carattere residuale della categoria dell'inesistenza si veda anche Cass. S.U. n. 14916 del 2016, cit.).

1.3. Nel caso di specie, è pacifico che il ricorso in appello è stato notificato al curatore (e non già al domicilio eletto) e che, comunque, il curatore si è regolarmente costituito in giudizio.



1.4. Ne consegue che, in applicazione dei principi di diritto più sopra enunciati, la notificazione del ricorso in appello, benché nulla, è sanabile con effetto *ex tunc*: sanatoria che si è in concreto verificata a seguito della regolare costituzione del curatore.

1.5. La sentenza impugnata va, pertanto, cassata con rinvio, non avendo la stessa affrontato il merito delle questioni poste con l'appello dalla difesa erariale.

2. Con il primo motivo di ricorso nel procedimento n. 12036/2014 il Fallimento deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 20, 28 e 54 *bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto che la mancata esposizione nelle dichiarazioni fiscali relative agli anni d'imposta 2003-2006 escluda la possibilità di detrarre l'IVA nell'anno 2007.

2.1. Con il secondo motivo di ricorso nel procedimento n. 12036/2014 si contesta insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto la possibilità, per il contribuente, di ottenere il rimborso del credito oggetto della impugnata cartella di pagamento, non potendosi iscrivere a ruolo una somma della quale il contribuente è creditore.

2.2. Con l'unico motivo di ricorso incidentale nel procedimento n. 12036/2014 l'Agenzia delle entrate denuncia violazione degli artt. 112, 115 e 116, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., non essendo stata mai ammessa l'esistenza del credito IVA, diversamente da quanto ritenuto dalla CTR.

3. I motivi di ricorso principale sono complessivamente infondati mentre il motivo di ricorso incidentale resta assorbito.

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).

3.1.1. Dalla motivazione della sentenza si evince che il contribuente può 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.

3.1.2. 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, allegando errori od omissioni incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine per la presentazione e la rettifica della dichiarazione fiscale.

3.1.3. Peraltro, differentemente che nel caso delle imposte dirette, le Sezioni Unite sull'IVA impongono una condizione alla



detraibilità 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*: in proposito, si rimanda all'ampia motivazione di Cass. n. del 20051 dell'11/08/2017; conf. Cass. n. 19938 del 27/07/2018).

3.2. Come chiarito da Cass. n. 20051 del 2017, cit., detto orientamento si impone, per l'autorevolezza della fonte, rispetto ad altro precedente orientamento (adottato, peraltro, sulla base del vecchio testo degli artt. 19 e 28 del d.P.R. n. 633 del 1972) per il quale condizione necessaria e sufficiente ad evitare la decadenza, ai sensi dell'art. 28, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, è che il contribuente esponga il credito nella prima dichiarazione utile (cfr. Cass. n. 523 del 18/01/2002; Cass. n. 13056 del 14/07/2004; Cass. n. 3604 del 20/02/2006; Cass. n. 12012 del 22/05/2006. Diversamente da quanto evidenziato dal P.G., aderiscono all'orientamento qui sostenuto anche Cass. n. 1627 del 20/01/2017 e Cass. n. 19790 del 25/07/2018).

3.3. Ovviamente, la decadenza dall'esercizio del diritto di detrazione non è di ostacolo alla richiesta di rimborso del medesimo credito, ricorrendone le altre condizioni previste dalla legge (si veda, ancora una volta, la più volte menzionata Cass. n. 20051 del 2017).

3.4. Va, dunque, enunciato il superiore principio di diritto: **«il diritto alla detrazione dell'IVA deve essere 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, del d.P.R. n. 322 del 1998, non essendo sufficiente la semplice indicazione del credito nella prima dichiarazione utile, fatto salvo in ogni caso il diritto al**



rimborso del credito per il quale si è maturata la decadenza dall'esercizio del diritto di detrazione».

3.5. Nel caso di specie, è pacifico che il credito IVA di cui si discute è stato riportato dal contribuente nelle dichiarazioni annuali fino al 2002, ma non è stato indicato nelle quattro dichiarazioni successive.

3.5.1. Ne consegue che, indipendentemente dalla questione dell'effettivo riconoscimento del credito da parte dell'Agenzia delle entrate (questione da demandare al giudice di merito), la società contribuente è, comunque, decaduta dal diritto alla detrazione, essendosi al di fuori della cornice biennale cui hanno fatto riferimento le citate sezioni Unite di questa Corte.

3.5.2. Residua al Fallimento, ricorrendone le condizioni (all'esame del giudice del rinvio nel procedimento n. 3485/2013), il diritto al rimborso del credito IVA maturato.

4. In conclusione, nel procedimento n. 3485/2013, va accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate e, nel procedimento n. 12036/2014, va rigettato il ricorso principale del Fallimento e assorbito il ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla CTR dell'Abruzzo, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese dell'intero giudizio.

4.1. Poiché il ricorso del Fallimento nel procedimento n. 12036/2014 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 dei presupposti processuali per il versamento, da parte del contribuente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la stessa impugnazione, ove dovuto.



P.Q.M.

La Corte, quanto al procedimento n. 3485/2013, accoglie il ricorso dell'Agenzia delle entrate; quanto ^{al} procedimento n. 12036/2014, rigetta il ricorso principale del Fallimento e dichiara assorbito il ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate; cassa la sentenza impugnata nel procedimento n. 3485/2013 in relazione al motivo accolto e rinvia alla CTR dell'Abruzzo, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese dei due giudizi riuniti.

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 processuali per il versamento da parte del ricorrente nel procedimento n. 12036/2014 del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1 *bis* dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma il 12 ottobre 2021.

Il Consigliere est.

(Giacomo Maria Nonno)

Il Presidente

(Biagio Virgilio)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi. 12 MAG. 2022

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
con Isabella Panacchia