

RGR n. 11373/17

MOTIVI DELLA DECISIONE

Premessa.

██████████ in persona del legale rappresentante, ha proposto in data 28.7.2017 ricorso con istanza avverso la comunicazione n. 0013329916401, notificata a mezzo pec il 29.5.2017, mediante cui l'Agenzia delle Entrate - a seguito dei controlli automatizzati sulla dichiarazione fiscale IVA 2016 - ha chiesto il pagamento della somma di € 37109,00, comprensivi di sanzioni e interessi, non avendo riconosciuto il credito IVA risultante dalla dichiarazione 2015 (anno di imposta 2014) per € 32572,00, indicato a riga VL8 della dichiarazione.

La società ricorrente, costituitasi in data 3.8.2017, ha riferito che, solo dopo avere ricevuto la predetta comunicazione, aveva avuto modo di verificare che in effetti per mero errore materiale la dichiarazione dei redditi 2015 (riferita all'anno di imposta 2014) era stata inviata senza il quadro IVA, essendo stata presentata autonoma dichiarazione ai fini IVA.

La società ricorrente ha immediatamente provveduto ad esporre il caso presso gli uffici finanziari, producendo documentazione comprovante il proprio diritto alla compensazione e sollecitando un provvedimento in autotutela avendo diritto al riconoscimento del credito risultante dal rigo VL8 della dichiarazione IVA 2016. Non avendo l'Ufficio risposto, la società ricorrente era stata costretta a proporre ricorso.

In primo luogo la società ricorrente evidenzia l'assenza - in conseguenza dell'errore di trasmissione - di danno erariale, avendo la società medesima pieno diritto di portare in detrazione il credito IVA non riconosciuto. L'applicazione delle sanzioni è ingiustificata in quanto esse sono ammesse in caso di mancato versamento del tributo dovuto; nel caso di specie non vi è stato versamento perché la società contribuente aveva diritto ad usufruire della detrazione, non riconosciuta solo per motivi formali e non sostanziali. L'Amministrazione avrebbe comunque dovuto tenere conto, se non altro, almeno del credito di imposta risultante dalla dichiarazione presentata per l'anno precedente (credito pari a € 26015,00), anche ai sensi della circolare AE n. 21/E/2013. La documentazione contabile prodotta anche in questa sede conferma la spettanza del credito non riconosciuto pari ad € 32571,71, avendo la società, muovendo da un credito IVA risultante dalla dichiarazione 2014 (anno di imposta 2013) pari ad € 26015,00, pagato IVA sugli acquisti 2014 per € 11467,71 e non avendo ricevuto IVA su vendite 2014, ed avendo compensato su F24 la somma di € 4911,00.

Chiede pertanto l'annullamento dell'atto impugnato, con vittoria di spese ed onorari, da distrarsi a favore del difensore antistatario.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita in via telematica in data 27.10.2017, rilevando preliminarmente l'inammissibilità del ricorso introduttivo, ex art. 19 del d. l. n. 546/1992, in quanto proposto avverso un atto non impugnabile: l'atto impugnato è una mera comunicazione di irregolarità ed in quanto tale non rientra nel novero degli atti impugnabili; il ricorso potrà essere avanzato avverso la cartella di pagamento che seguirà, stante l'omesso versamento delle somme recate dalla predetta comunicazione. Nel merito, l'Ufficio rileva che l'istanza di autotutela per l'annullamento dell'irregolarità riscontrata dal controllo automatizzato sulla dichiarazione Iva/2015 anno d'imposta 2014, presentata dalla società ricorrente il 20.7.2017, non poteva essere accolta in quanto prodotta oltre i 30 giorni dalla notifica della comunicazione d'irregolarità (29.5.2017), così come disposto dalle circolari n. 21/E/2013 e n. 34/2012. In particolare, la circolare n. 34 ha chiarito che l'eventuale riconoscimento dei crediti relativi ad annualità per cui la dichiarazione risulta omessa, può avvenire ordinariamente in sede di esame di apposita istanza di rimborso, da presentarsi dopo l'integrale pagamento delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato della dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo. La successiva circolare n. 21 ha introdotto un'eccezione alla suddetta regola, prevedendo che il credito derivante da omessa dichiarazione possa essere riconosciuto in fase di assistenza sulla comunicazione d'irregolarità,

mediante produzione d'istanza e di idonea documentazione all'ufficio competente, entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione.

L'Agenzia ha pertanto chiesto di dichiarare l'inammissibilità del ricorso o di respingerlo nel merito. All'udienza del **17 luglio 2018**, dopo la discussione, la Commissione ha deciso come in atti.

Fatto e diritto.

Va preliminarmente rilevato che - contrariamente a quanto dedotto dall'Ufficio - il ricorso è ammissibile.

La Corte di Cassazione ha infatti più volte statuito che *"In tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa, con la conseguenza che è immediatamente impugnabile dal contribuente anche la comunicazione d'irregolarità, ex art. 36 bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (cd. avviso bonario)"* (sez. VI-V, 19 febbraio 2018, n. 3315, rv. 638796-01).

Nel merito, il ricorso è fondato.

La richiamata circolare AE n. 21/2013, premesso che *"... il credito IVA maturato in un'annualità per la quale sia stata omessa la relativa dichiarazione, non può essere utilizzato in detrazione nelle dichiarazioni successive, ai sensi dell'articolo 30 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, non rilevando la circostanza che lo stesso sia o meno effettivamente maturato e che pertanto all'utilizzo in detrazione del suddetto credito nelle dichiarazioni successive consegue ... l'emissione della comunicazione di irregolarità finalizzata al recupero del credito indebitamente fruito, oltre ai relativi interessi, e alla contestazione della conseguente sanzione..."*, ha affermato il principio generale secondo cui *"in coerenza con il principio di neutralità che ispira il sistema IVA, la citata circolare n. 34 del 2012 ha chiarito che qualora venga definita l'obbligazione mediante il pagamento delle somme richieste dall'ufficio e il credito, ancorché non dichiarato, risulti effettivamente spettante, il contribuente è ammesso al rimborso dell'eccedenza medesima, attraverso la procedura di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546"*. L'Amministrazione ha tuttavia riconosciuto che, in seguito *"... all'analisi dei flussi delle istanze di reclamo/mediazione nonché dei ricorsi presentati, emerge un numero considerevole ... di rinvii delle contestazioni in argomento al "contenzioso", nell'ambito del quale spesso si registra il riconoscimento della spettanza del credito sulla base della documentazione contabile esibita dal contribuente. In sostanza, affluisce attualmente alla fase della mediazione o al contenzioso un numero rilevante di posizioni, che sembra opportuno - in ossequio ai più volte richiamati principi di efficienza, economicità e speditezza dell'azione amministrativa - definire tempestivamente in una fase antecedente, senza prefigurare il rinvio alla mediazione o al contenzioso come condizione utile per il riconoscimento del diritto di credito. A tal fine, a seguito del ricevimento della comunicazione di irregolarità in esame, se il contribuente ritiene che il credito non dichiarato sia fondatamente ed effettivamente spettante, può attestarne l'esistenza contabile, mediante la produzione all'ufficio competente, entro il termine previsto dagli articoli 36-bis, comma 3, del DPR n. 600 del 1973 e 54-bis, comma 3, del DPR n. 633 del 1972 (trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione), di idonea documentazione (ad esempio, con riferimento alle eccedenze IVA, mediante esibizione dei registri IVA e delle relative liquidazioni, della dichiarazione cartacea relativa all'annualità omessa, delle fatture e di ogni altra documentazione ritenuta utile). Ferma restando la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di effettuare le attività di controllo ai fini dell'IVA, delle imposte sui redditi o dell'Irap in merito alla dichiarazione omessa, 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, nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato qualora avesse correttamente presentato la dichiarazione. In esito a tali verifiche, qualora riscontri l'esistenza contabile del credito, l'ufficio, analogamente a quanto previsto nella fase contenziosa, anziché richiedere l'effettuazione del pagamento seguita da un'istanza di rimborso, potrà "scomputare" direttamente l'importo del credito medesimo dalle somme complessivamente dovute in base alla originaria comunicazione di irregolarità e, conseguentemente, ai sensi del comma 2 dell'articolo 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, emettere una "comunicazione definitiva" contenente la rideterminazione delle somme che residuano da versare a seguito*

dello scomputo operato ...", fermo restando che "... - attesa la legittimità della comunicazione di irregolarità a fronte del comportamento omissivo del contribuente - sono comunque dovuti gli interessi e la sanzione contestata ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, sulla parte di credito effettivamente utilizzata. Laddove il contribuente provveda a pagare le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione delle somme medesime, potrà beneficiare della riduzione della predetta sanzione ad un terzo, ai sensi del citato comma 2 dell'articolo 2 del d.lgs. n. 462 del 1997".

Ora, il dedotto termine di trenta giorni, fissato non dalla legge ma dalla stessa Amministrazione mediante circolare amministrativa, non ha natura perentoria, ma risponde soltanto al fine di facilitare l'attività della pubblica amministrazione.

L'Amministrazione finanziaria, sia pure con qualche giorno di ritardo sul termine dalla stessa stabilito, ha avuto la possibilità di rendersi conto della natura meramente formale della violazione ascritta alla società ricorrente e ben avrebbe potuto accogliere i rilievi della odierna ricorrente, tenuto anche conto dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale in materia.

Va infatti rilevato che la normativa tributaria ha da tempo sottolineato il principio secondo cui al mancato rispetto delle formalità deve comunque cedere il passo il dato sostanziale; in tal senso può leggersi il dettato dell'art. 10.3 della legge 212/2000, in materia di applicazione di sanzioni, secondo cui "Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione ... si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta".

Dal canto proprio, l'evoluzione giurisprudenziale ha condotto alla enunciazione del seguente principio: "In tema di IVA, ove il credito di imposta sia già desumibile dalle dichiarazioni del contribuente e non sia contestato dall'Amministrazione finanziaria, non è necessaria una specifica istanza di rimborso, che costituisce solo il presupposto di esigibilità per l'avvio del relativo procedimento, per cui non trova applicazione il termine biennale di decadenza previsto dall'art. 21, comma 2, ultima parte, del d.lgs. n. 546 del 1992, ma solo quello di prescrizione decennale ex art. 2946 c.c. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha rigettato il ricorso dell'Amministrazione, che negava il rimborso invocando il termine decadenziale biennale, in quanto il credito del contribuente emergeva dalla dichiarazione dell'anno 2001, non contestata dall'Ufficio, sebbene non fosse stato riportato, per un mero errore di compilazione, nella dichiarazione annuale IVA dell'anno successivo)" (sez. V, 22 febbraio 2017, n. 4559, rv. 643105-01).

Il ricorso deve pertanto essere accolto.

Stante la soccombenza nel giudizio, l'Amministrazione finanziaria deve essere condannata al pagamento delle spese del giudizio - che si liquidano in € 1.000,00 - a favore della società ricorrente.

Per questi motivi

accoglie il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del giudizio che si liquidano in € 1.000,00.

Deciso in Roma, il 17 luglio 2018

IL RELATORE

Francesco Patrone



IL PRESIDENTE

Corrado Maffei



Dipartimento
delle Finanze