



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI SARDEGNA

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

|                          |         |           |            |
|--------------------------|---------|-----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | ROSELLA | MAURO     | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | DETTORI | GIANLUIGI | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | MANCA   | GIORGIO   | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |         |           |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 93/2013  
depositato il 08/02/2013

- avverso la pronuncia sentenza n. 85/2012 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributari  
Provinciale di NUORO  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NUORO

proposto dagli appellanti:

difeso da:  
COGHE FRANCO  
VIA DANTE, 18 09127 CAGLIARI CA

difeso da:  
COGHE LUCA  
VIA DANTE, 18 09127 CAGLIARI CA

Atti impugnati:  
CARTELLA DI PAGAMENTO n° 07420110003354526000 IVA-ALTRO 2007

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
SARDEGNA - CAGLIARI  
Per copia conforme all' originale  
composta di N° CINQUE fasciate  
Cagliari, 27.08.18

*[Handwritten signature]*

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 93/2013

UDIENZA DEL

26/01/2018 ore 09:00

N°

392/2018

PRONUNCIATA IL:

26/01/18

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

02.05/2018

Il Segretario

*[Handwritten signature]*



## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso in data 15.11.2011 \_\_\_\_\_, proponeva ricorso avverso la cartella di pagamento 074 2011 00033545260000 26 con la quale gli era stato ingiunto il pagamento di \_\_\_\_\_ a seguito di controllo formale ex art. 36 bis DPR 600/73 della dichiarazione mod. Unico 2008 anno di imposta 2007, da cui erano emerse tre compensazioni alla data del 20.7.2006, e 24.12.2008. Aveva contestato la legittimità della cartella, perché con riferimento alla compensazione del 20.7.2006 di \_\_\_\_\_ si trattava di versamenti eseguiti in differente periodo di imposta (2006); che l'Agazia non aveva considerato un credito di imposta per l'anno 2005 di \_\_\_\_\_ sia pure in misura superiore a quella consentitagli eccependo altresì la decadenza dell'Ufficio per la sua eventuale riduzione.

La CTP di Nuoro, con sentenza 85/1/2012 del 21.5.2012 aveva rigettato il ricorso, ritenendo infondata l'eccezione di decadenza perché la correzione della dichiarazione doveva avvenire entro il 31.12.2011 (31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione) e la notifica era avvenuta il 8.9.2011; il contribuente aveva infatti utilizzato in modo illegittimo con la dichiarazione 2008 (anno imposta 2007) un credito IVA maturato nel 2005 e la precedente dichiarazione era stata omessa, con la conseguenza che la dichiarazione in questione è la prima nella quale l'ufficio poteva recuperare tale credito IVA. Il contribuente pertanto non aveva diritto a quella detrazione, di cui peraltro non aveva provato l'esistenza del credito.

Propone appello il \_\_\_\_\_, deducendo i seguenti motivi:

- a) Il primo giudice non distingue il diritto alla compensazione (o alla detrazione) dal diritto al credito maturato; alla data del 8.9.2011 infatti era decorso sia il termine per la rettifica della dichiarazione (art. 57 DPR 633/72) che quello, previsto a pena di decadenza, per la notifica della cartella di pagamento (ex art. 1 comma 5 lett. a) del D.L. 106/2005); solo con la costituzione nel giudizio il contribuente aveva potuto apprendere che l'Ufficio contestava il diritto alla compensazione, e con il controllo formale della dichiarazione poteva essere disconosciuto solo il diritto alla compensazione. Ogni eventuale contestazione sulla consistenza del credito sarebbe dunque tardiva.
- b) In ogni caso, nemmeno la mancata presentazione della dichiarazione per l'anno successivo rispetto a quello di maturazione del credito può consentire una proroga del termine di decadenza; peraltro nel caso di specie l'esponente aveva provato che quantomeno una delle tre compensazioni era senz'altro tempestiva e non aveva alcun collegamento con la dichiarazione 2007.

Chiedeva quindi la riforma della sentenza e l'annullamento della cartella impugnata, con vittoria di spese.

Si costituisce nel giudizio di appello l'Agazia delle Entrate di Cagliari, eccependo preliminarmente la mancanza di specifici motivi di impugnazione e quindi



inammissibilità dell'appello. Nel merito, contesta l'introduzione di nuovi elementi istruttori nelle "brevi repliche" depositate in primo grado, senza rispetto delle modalità di cui all'art. 24 del D.Lgs. 546/1992. Inoltre, l'eccezione di decadenza è stata correttamente respinta perché la compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva, e nel controllo ex art. 36 bis DPR 600/73 l'Ufficio ha proceduto alla liquidazione automatizzata della dichiarazione 2008, e a seguito della omessa presentazione della precedente dichiarazione si è verificata l'impossibilità di poter utilizzare in compensazione il credito IVA preteso dal contribuente. Infine, la cartella è stata emessa non per recuperare il credito IVA vantato dal contribuente, ma per rettificare la dichiarazione del 2008, sanzionando l'omissione del contribuente.

Chiedeva quindi il rigetto dell'appello con vittoria di spese.

Con brevi memorie, il contribuente contestava anzitutto le affermazioni del contribuente, che ritiene evidentemente relative ad alta controversia, avendo l'Ufficio errato addirittura nella indicazione del numero di sentenza impugnata. Nel merito, contestava la dedotta inammissibilità dell'appello, indicando i singoli punti dell'atto in cui contesta la decisione; respingeva l'argomentazione sulla eccezione di decadenza, posto che con l'atto impugnato si disconosce un credito IVA e non vengono prese in contestazione le compensazioni eseguite dal contribuente; per il disconoscimento del credito predetto occorre infatti uno specifico avviso di accertamento; sulla compensazione di non ci sono osservazioni dell'Ufficio; infine eccepiva una statuizione ultrapetita della sentenza, che si sarebbe spinta a valutare la debenza del credito IVA.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello appare fondato, e deve essere perciò accolto.

Al di là delle differenti prospettazioni argomentative e linguistiche, appare evidente che l'Ufficio - nel procedere alla rettifica della dichiarazione ex art. 36 bis DPR 600/73 - disconosce il credito IVA che il contribuente aveva portato in compensazione per l'anno di imposta 2005. Si tratta di scrutinare se - con il sistema della rettifica - l'ufficio possa procedere alla valutazione sostanziale del credito, sebbene questo (come ritenuto dal contribuente) sia incorso in decadenza per decorso del termine triennale.

Ritiene il Collegio che - pacifica essendo l'interpretazione del termine di decadenza ex art. 1 comma 5 lett. a) del D.Lg. 106/2005 e della sua decorrenza - alla data della notifica della cartella impugnata (8.9.2011) tale termine fosse inesorabilmente decorso. Conseguente che, come correttamente ritenuto dal contribuente, il credito si sia consolidato e l'Ufficio non possa procedere alla sua contestazione, né con avviso di accertamento né con altri sistemi procedurali di "recupero".

Si vuole in sostanza affermare che l'attività di rettifica ex art. 36 bis DPR 600/73 non è uno strumento con il quale l'Amministrazione può "recuperare" una decadenza, il cui effetto è di rendere incontestabile il diritto di credito maturato dal contribuente. In tale senso, infatti, la giurisprudenza richiamata dal



contribuente (sent. 30.12.2009 n. 28056) ha ritenuto che “qualora la liquidazione delle imposte ai sensi dell’art. 36 bis DPR 600/73 non si sovrapponga alla dichiarazione del contribuente ma si risolva in una attività di rettifica dei risultati della dichiarazione stessa che comporti una pretesa ulteriore da parte dell’A.F., si è in presenza di una attività impositiva vera e propria, per definizione rientrante in quella di accertamento, sicchè la cartella esattoriale che rechi la pretesa fiscale non solo va notificata nel termine previsto a pena di decadenza per la notifica dell’avviso di accertamento, ma deve essere anche motivata come il suddetto avviso, ossia deve contenere tutte le indicazioni idonee a consentire al contribuente una efficace difesa”.

Ebbene, tale principio è stato costantemente riaffermato anche in epoca successiva e consente di affermare che (Sez. 5, Sentenza n. 18076 del 04/08/2010) “In tema di accertamento e controllo delle dichiarazioni dei redditi effettuate ai sensi dell’art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, la cartella esattoriale che contenga la rettifica dei risultati della dichiarazione del contribuente ha natura impositiva parificabile ad un atto di accertamento con conseguente applicazione del termine quinquennale di decadenza stabilito dall’art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per la notifica degli accertamenti tributari”; ma ancora (Sez. 5, Sentenza n. 27140 del 16/12/2011) “La cartella con cui l’Amministrazione chieda il pagamento delle imposte, dichiarate dal contribuente e non versate, non necessita di specifica motivazione, non risultando a tale fine applicabile né l’art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 (il quale prevede siano messi a disposizione del contribuente gli atti di cui egli già non disponga), né l’art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (che prescrive il contenuto minimo della cartella), in quanto la pretesa tributaria scaturisce dalla pura e semplice obbligazione di pagamento delle imposte, determinate nella dichiarazione del contribuente. Spetta, eventualmente, a quest’ultimo, in relazione ai principi generali in tema di onere della prova, allegare e provare di avere effettuato in tutto o in parte i versamenti richiesti, in adempimento dell’obbligo in questione”; (e ancora Sez. 5, Sentenza n. 25329 del 28/11/2014; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 25946 del 23/12/2015; Sez. 5, Sentenza n. 7883 del 20/04/2016; Sez. 5, Sentenza n. 15564 del 27/07/2016; Sez. 5 - , Sentenza n. 2412 del 31/01/2017; Sez. 5-, Sentenza n. 7291 del 22/03/2017; Sez. 5 - , Sentenza n. 11612 del 11/05/2017; Sez. 5 - , Sentenza n. 17476 del 14/07/2017; Sez. 5 - , Ordinanza n. 21804 del 20/09/2017 ; Sez.6 - 3, Ordinanza n. 22018 del 21/09/2017; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 27716 del 21/11/2017).

In tale ottica, non può negarsi che – al di là e fermo restando il ritenuto termine di decadenza – l’avviso non reca affatto le indicazioni necessarie a spiegare al contribuente le ragioni del mancato riconoscimento del credito IVA contestato, argomentazioni invece ben esplicate solo con le controdeduzioni nel primo grado del presente giudizio. Pertanto, la cartella impugnata (rectuis, avviso di accertamento, almeno in punto di disconoscimento IVA) non è sufficientemente motivata, essendo al contrario necessario che essa (sent. 28276 del 18.12.2013) sia motivata “alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere quindi



gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione".

Quanto sopra (decadenza e difetto di motivazione) è assolutamente sufficiente per l'annullamento della cartella impugnata, e in questo senso il Collegio ritiene di doversi pronunciare.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate nella misura indicata nel dispositivo.

P.Q.M.

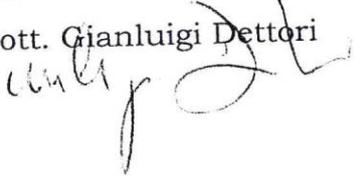
La Commissione Tributaria Regionale per la Sardegna annulla la cartella di pagamento 074 2011 00033545260000 26 con la quale gli era stato ingiunto il pagamento di

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del doppio grado di giudizio, che si liquidano in = a favore del contribuente

Così deciso in Cagliari il 26.1.2018

Il giudice estensore

Dott. Gianluigi Dettori



Il Presidente

Dott. Mauro Rosella

