



**CREDITO IVA: ANNULLATA UNA  
CARTELLA DI PAGAMENTO DI OLTRE  
€ 450.000,00, EMESSA A SEGUITO DI  
UN CONTROLLO AUTOMATIZZATO.**

*Commissione Tributaria Regionale di Bari – sez. staccata di Lecce,  
sentenza n. 1251 del 24 giugno 2020.*

**CREDITO IVA: ANNULLATA UNA CARTELLA  
DI PAGAMENTO DI OLTRE  
€ 450.000,00, EMESSA A SEGUITO DI UN  
CONTROLLO AUTOMATIZZATO.**

Commissione Tributaria Regionale di Bari – sez. staccata di Lecce,  
sentenza n. 1251 del 24 giugno 2020.

**SOMMARIO**

- 1** Massima
- 2** Il caso
- 3** La questione e la soluzione giuridica
- 4** Osservazioni conclusive

# 01 **MASSIMA**

**In caso di rettifiche effettuate mediante dichiarazioni, anche integrative, presentate oltre i termini (e quindi ritenute omesse), il credito d'imposta IVA non può essere perso, ma può essere conteggiato in detrazione nell'anno successivo, purché l'Ufficio accerti con particolare attenzione l'aspetto cartolare della ricostruzione del credito e si addentri nella verifica della veridicità degli atti prodotti dal contribuente, anche a seguito di produzione di specifica documentazione.**

**Per tale ragione, la mera liquidazione automatizzata effettuata ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e/o dell'art. 54 bis del D.P.R. n. 633 del 1972, non può ritenersi idonea a disconoscere i crediti d'imposta portati in compensazione dal contribuente.**

## 02 IL CASO

L'agenzia delle Entrate, nel 2015, ha notificato a un Comune della provincia di Lecce una cartella di pagamento del valore di **€ 459.176,25**.

Nello specifico, tale cartella di pagamento, faceva riferimento a somme dovute a seguito di un **controllo automatizzato** effettuato ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e/o dell'art. 54 bis del D.P.R. n. 633 del 1972, in relazione al controllo della dichiarazione Modello Unico/2012, relativamente al periodo d'imposta 2011.

Più nel dettaglio, la pretesa dell'Ufficio è sorta a seguito di un errato riporto del credito IVA rinveniente dalla dichiarazione relativa a un periodo d'imposta precedente (anno 2011) a seguito del quale, però, il Comune - resosi conto degli errori commessi - ha provveduto immediatamente a presentare dichiarazioni integrative a rettifica, per gli anni 2009, 2010 e 2011.

Ciò nonostante, però, a parere dell'Ufficio, le correzioni apportate dal Comune non potevano ritenersi del tutto idonee, perché il modello Unico relativo al 2009 era stato presentato dal contribuente tardivamente, cioè oltre l'ulteriore termine di 90 giorni dalla scadenza originaria. Ragione per cui, l'Amministrazione ha considerato questa dichiarazione come totalmente omessa.

Pertanto, a seguito di un controllo automatizzato, il Fisco ha corretto la dichiarazione eliminando i crediti portati in compensazione e, mediante la notifica di una cartella di pagamento, ha richiesto le somme d'imposta "azzerate" con il credito.

Il Comune si è opposto alla pretesa, impugnando il citato atto impositivo e proponendo ricorso innanzi alla competente Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, deducendo nel merito **la nullità della cartella perché**

**non preceduta da un avviso di accertamento e l'illegittimità della liquidazione automatizzata, in quanto di per sé non idonea a determinare il disconoscimento di un legittimo credito d'imposta.**

Precisamente, il ricorrente, ha rilevato che la liquidazione automatizzata non consente di disconoscere i crediti d'imposta portati in compensazione dal contribuente, neppure quando la dichiarazione da cui derivano questi crediti si deve considerare omessa in quanto presentata fuori termine. **Ebbene, con questa procedura, infatti, la correzione delle dichiarazioni fiscali viene fatta solo in base ai dati riportati in esse o già in possesso dell'anagrafe tributaria; di contro, un vero e proprio disconoscimento di un credito maturato nell'anno in cui la dichiarazione è stata omessa implica verifiche e/o valutazioni che sono possibili solo previa formazione di un avviso di rettifica.**

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate, insistendo sulla legittimità della propria pretesa al netto del fatto che, a suo dire, non si può portare in compensazione alcun credito derivante da una dichiarazione che, presentata oltre i termini di legge, risulta omessa.

La Commissione Tributaria Provinciale di Lecce investita della controversia, con sentenza n. 726/2016, ha accolto le tesi difensive del Comune, assistito dall'Avvocato Maurizio Villani.

**I giudici di primo grado hanno, infatti, ritenuto che l'Ufficio non poteva effettuare la rettifica – e procedere alla notifica della cartella – con un mero controllo automatizzato e senza compiere un più approfondito esame cartolare degli atti prodotti dal contribuente e della dichiarazione presentata.**

La CTP ha, di fatto, ritenuto che, nel caso di specie, l'Ufficio non aveva eccepito semplici correzioni, ma aveva posto in essere un vero e proprio accertamento, prendendo le mosse da anni precedenti e giungendo a determinare una ricostruzione giuridica che necessitava di una più approfondita analisi tesa a illustrare il percorso logico e giuridico seguito.

Sulla scorta di tali motivazioni, i giudici di prime cure hanno, quindi, accolto il ricorso proposto dal Comune e, di conseguenza, annullato la cartella impugnata. Di seguito, nel tentativo di sostenere la correttezza del proprio operato, l'Ufficio

ha impugnato la suddetta sentenza della CTP e proposto appello, chiedendo il riconoscimento della correttezza della cartella di pagamento e la legittimità della propria tesi difensiva.

Anche il Comune si è costituito in appello con proprie dettagliate controdeduzioni, contestando le posizioni assunte dall'appellante e chiedendo la conferma dell'impugnata sentenza con condanna alle spese.

**Ebbene, la Commissione Tributaria Regionale di Bari- sez. staccata di Lecce, investita della controversia, con la sentenza n. 1251 del 24 giugno 2020, ha rigettato l'appello dell'Ufficio e confermato le tesi difensive addotte dal Comune, assistito dall'Avvocato Maurizio Villani.**

I giudici di secondo grado, in linea con quanto rilevato dal Comune e stabilito con la sentenza di primo grado, hanno nuovamente constatato che, **in caso rettifiche effettuate mediante dichiarazioni, anche integrative, oltre i termini (e quindi da considerare omesse), il credito non può essere perso, ma può essere conteggiato in detrazione nell'anno successivo, ponendo particolare attenzione all'aspetto cartolare della ricostruzione del credito e non con meri controlli automatizzati.**

# 03 LA QUESTIONE E LA SOLUZIONE GIURIDICA

**T**anto premesso, per meglio chiarire i termini della controversia oggetto d'esame, occorre ribadire che la questione ha origine dall'impugnazione di una cartella di pagamento del valore di € **459.176,25** emessa nei confronti di un ente locale a seguito di un controllo automatizzato.

La **Commissione Tributaria Regionale di Bari – sez. staccata di Lecce**, chiamata a pronunciarsi sulla questione e facendo propria la decisione di primo grado, **con sentenza n. 1251 del 24 giugno 2020, ha ribadito che la liquidazione automatizzata non consente di disconoscere i crediti d'imposta portati in compensazione dal contribuente, neppure quando la dichiarazione da cui derivano questi crediti si deve considerare omessa in quanto presentata fuori termine. Il disconoscimento di un credito maturato nell'anno in cui la dichiarazione è stata omessa, infatti, implica verifiche e/o valutazioni che non si possono dare per scontate e che, quindi, non possono essere frutto di un mero controllo automatizzato effettuato ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e/o dell'art. 54 bis del D.P.R. n. 633 del 1972.**

Tanto, in virtù del fatto che, l'art. 36- bis D.p.r. 600/1973 consente solo di operare una correzione delle dichiarazioni presentate, sulla base dei dati derivanti dalle dichiarazioni stesse, dalle dichiarazioni presentate negli anni precedenti e, più in generale, dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria e non anche di portare a termine veri e propri accertamenti.

Sul punto, **la Cassazione ha affermato che la diretta iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, è ammissibile quando il dovuto sia determinato mediante un controllo della dichiarazione meramente cartolare, sulla base dei dati forniti dal contribuente, o di una mera correzione di errori materiali o di calcolo. Di contro, con tali modalità non possono, invece, risolversi questioni giuridiche o esaminarsi atti diversi dalla dichiarazione stessa,**

**senza previamente contestare al contribuente il relativo accertamento con il prescritto avviso** (nella specie, la Corte ha ritenuto che la negazione della detrazione nell'anno in verifica di un credito dell'anno precedente, per il quale la dichiarazione era stata omessa, non poteva essere ricondotta al mero controllo cartolare, in quanto implicava verifiche e valutazioni giuridiche, dovendo ritenersi che il disconoscimento dei crediti e l'iscrizione della conseguente maggiore imposta dovevano, pertanto, avvenire previa emissione di motivato avviso di rettifica (**Cass. 3 aprile 2012 n. 5318**).

In tal senso, anche la CTR con la pronuncia in esame n. 1251/2020 ha ribadito che:

“ in accordo anche con alcune delle sentenza citate negli atti di parte (Cass n.5318/2012), la negazione di un credito tributario rinveniente dall'anno precedente per il quale la dichiarazione è stata rettificata per errori commessi, non può limitarsi esclusivamente all'esame cartolare degli atti, ma deve addentrarsi nella verifica della veridicità degli atti prodotti dal contribuente, anche a seguito di produzione di specifica documentazione. ”

Del resto, tanto è stato ribadito, altresì, con la **Risoluzione Ministeriale n.74 del 19/04/2007**, con cui è stato precisato che anche quando un contribuente presenta una dichiarazione tardiva, che deve considerarsi omessa perché oltre i termini imposti, ma che comunque riporta gli importi corretti, risultanti dalla contabilità, essa deve essere considerata e i dati contenuti devono essere opportunamente riconosciuti.

**Rimane il problema della verifica del credito riportato in detrazione dell'anno successivo; l'importo, infatti, deve essere certo e risultare dalla documentazione in atti; in sostanza dalla contabilità del ricorrente deve risultare con chiarezza l'evoluzione dell'IVA a credito o debito nell'anno in cui risulta richiesta anche in detrazione.**

Tanto chiarito, nel caso qui in esame, **la Commissione Tributaria Regionale, ha accertato che il contribuente ha ricostruito con esibizione di contabilità e precisi prospetti fiscali la veridicità e certezza del credito richiesto e, di conseguenza, ha riconosciuto il diritto alla detrazione del credito anche relativo all'anno in cui la rettifica era relativa a una dichiarazione integrativa risultata tardiva.** Più nel dettaglio, nel caso di specie, il Comune,



con il deposito di una relazione tecnica, ha dimostrato il pagamento dell'IVA per la gestione dello stadio e degli impianti sportivi, del servizio di assistenza non domiciliare agli anziani e delle locazioni immobiliari.

In tal modo, la Commissione ha ritenuto, quindi, corretta la considerazione dei primi Giudici che hanno evidenziato l'illegittimità del ricorso alla rettifica utilizzando l'art.36 bis cit. che riguarda evidentemente solo una correzione di natura cartolare e non, come nel caso, di un vero e proprio accertamento che ha dovuto ricostruire situazioni risalenti a più anni e riporti di credito da verificare singolarmente.

Sulla base di tali argomentazioni, i giudici della XXIII sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Bari – sez. distaccata di Lecce -, il 24 giugno 2020, con la sentenza n. 1251 hanno accolto la tesi del Comune e rigettato l'appello dell'Ufficio, con conseguente condanna alle spese pari a € 4.000,00.

Si tratta, indubbiamente, di una decisione particolarmente interessante, poiché sembra sottolineare la rilevanza della buona fede del contribuente e della sussistenza o meno del danno erariale dinanzi a errori in tema di crediti di imposta. Non di rado, gli uffici si limitano a disconoscere in misura quasi automatizzata crediti di imposta dinanzi a errori formali senza concretamente verificarne l'effettiva spettanza.

**Del resto, anche la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 17757/2016, ha affermato che il contribuente in giudizio può provare la sussistenza dei requisiti sostanziali del credito anche in assenza dei requisiti formali e, quindi, anche in caso di dichiarazione omessa.**

# 03 OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

In conclusione, occorre rilevare che con la sentenza in commento, i giudici tributari, in linea con la maggioritaria giurisprudenza della Corte di Cassazione (Cfr. sent. Cassazione n. 12012/2006 e n. 5318/2012), nonché delle stesse risoluzioni ministeriali (R.M. n. 74/2007), hanno correttamente ritenuto, **che in caso di rettifiche effettuate mediante dichiarazioni, anche integrative, oltre i termini (e quindi da considerare omesse), il credito d'imposta IVA non può essere perso, ma può essere conteggiato in detrazione nell'anno successivo, purché si accerti, con particolare attenzione, l'aspetto cartolare della ricostruzione del credito e ci si addentri nella verifica della veridicità degli atti prodotti dal contribuente, anche a seguito di produzione di specifica documentazione.**

La liquidazione automatizzata, infatti, non consente di per sé di disconoscere i crediti d'imposta portati in compensazione dal contribuente, neppure quando la dichiarazione da cui derivano questi crediti si consideri omessa in quanto presentata fuori termine.

E invero, secondo un ormai consolidato orientamento della Corte di Cassazione, **l'attività di liquidazione e controllo automatizzato è consentita solo ove l'errore del contribuente sia rilevabile dal semplice controllo cartolare della dichiarazione.** Difatti, ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54 bis del D.P.R. n. 633/1972, l'Ufficio può correggere solo errori materiali o di calcolo, verificare la correttezza e tempestività dei versamenti ma non può certamente spingersi a effettuare valutazioni giuridiche sulla base della dichiarazione presentata.

Pertanto, un'eventuale indagine sulla veridicità e correttezza legale della dichiarazione deve essere, al più, effettuata tramite la notifica di un avviso di accertamento e non di certo mediante un semplice controllo automatizzato.

Quindi, anche quando un contribuente presenta una dichiarazione tardiva, che deve considerarsi omessa perché oltre i termini imposti, ma che comunque riporta gli importi corretti risultanti dalla contabilità e dalla documentazione in atti, essa deve essere considerata legittima e i dati contenuti devono essere opportunamente riconosciuti.

**Lecce, 03 luglio 2020**

**Avv. Maurizio Villani  
Avv. Federica Attanasi**

---

**STUDIO LEGALE  
TRIBUTARIO VILLANI**

---