

## **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 9474/2025 R.G. proposto da  
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura  
Generale dello Stato

- ricorrente -

contro

ALFA S.a.s. di T.A. e A.I., in persona delle socie accomandatrici T.A. e A.I., rappresentata e difesa  
dall'avv. [omissis]

- controricorrente -

nonché

AGENZIA DELLE ENTRATE-RISCOSSIONE, T.A. e A.I.

- intimata - avverso la sentenza n. 1021/22/2025 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado  
della Campania, depositata il 3.2.2025.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 10 febbraio 2026 dal consigliere [omissis].

## **FATTI DI CAUSA**

1. La ALFA S.a.s. di T.A. e A.I. impugnò dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli la cartella di pagamento, emessa a seguito di controllo automatizzato ex art. 54-bis DPR n. 633 del 1972, con la quale l'Agenzia delle entrate aveva recuperato a tassazione un importo corrispondente ad un credito Iva utilizzato in detrazione negli anni 2017 e 2018 ma disconosciuto in ragione dell'omessa presentazione della dichiarazione relativa agli anni precedenti.

2. Il Giudice di prime cure accolse il ricorso.

3. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, investita dell'appello dell'Agenzia delle entrate, respinse il gravame, evidenziando, da un lato, come prima ratio decidendi, che il credito Iva, sorto nel 2002, era già stato accertato da una sentenza passata in giudicato ed era stato correttamente riportato, al netto di alcuni parziali utilizzi eseguiti medio tempore, nelle dichiarazioni relative agli anni successivi, dall'altro, come seconda e autonoma ratio decidendi, che il disconoscimento del credito Iva era stato illegittimamente operato dall'amministrazione finanziaria mediante la procedura di controllo automatizzato di cui all'art. 54-bis DPR n. 633 del 1972.

4. Avverso tale pronuncia l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidandolo a due motivi, cui la ALFA S.a.s. di T.A. e A.I. ha resistito con controricorso.

5. L'Agenzia delle entrate-Riscossione, T.A. e A.I. sono rimaste intimata.

## **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione degli artt. 2697 e 2909 c.c. nonché degli artt. 115 e 116 c.p.c. poiché la Corte regionale ha «omesso un corretto ed effettivo esame delle risultanze processuali», dalle quali non emergeva alcuna prova dell'esistenza del credito Iva portato in compensazione dalla contribuente. Secondo la ricorrente, era la società contribuente a dover fornire la prova del proprio preteso diritto vantato per gli anni

d'imposta 2017 e 2018, prova che, contrariamente a quanto sostenuto nella sentenza impugnata, non poteva certo essere costituita da una sentenza, pur passata in giudicato, recante l'accertamento di un credito relativo all'anno 2006.

2. Il motivo è inammissibile poiché, sotto l'apparente denuncia di violazione di norme di diritto, è in realtà diretto a censurare, con una critica dichiaratamente rivolta all'apprezzamento delle risultanze istruttorie, la valutazione di merito compiuta dal Giudice d'appello circa il contestato credito Iva, che la pronuncia impugnata ha ritenuto esistente in ragione sia dell'accertamento compiuto da una precedente sentenza passata in giudicato, sia della sua regolare esposizione, al netto di minimi utilizzi finalizzati al pagamento dell'Imu dovuta per tre cespiti di proprietà della società, nelle dichiarazioni relative ai successivi anni d'imposta.

3. Con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2909 c.c., nonché degli art. 19, 25 e 39 e 54-bis DPR n. 633 del 1972. Il motivo si articola, fondamentalmente, in due censure. Da un parte si sostiene che la sentenza impugnata ha errato nel riconoscere forza probante alla sentenza definitiva di accertamento del credito Iva per l'anno 2006, avendo ommesso di considerare che in molti degli anni successivi la contribuente aveva ommesso di presentare la dichiarazione o aveva presentato dichiarazioni non riportanti alcun credito Iva, ciò che rendeva impossibile la ricostruzione anno per anno, fino agli anni 2017-2018, del credito riconosciuto come esistente nel 2006; dall'altra, la ricorrente lamenta l'erroneità della sentenza d'appello nella parte in cui ha ritenuto che il disconoscimento di un credito non possa avvenire mediante controllo automatizzato.

4. Il motivo è fondato nei termini che di seguito si illustrano.

4.1. Questa Corte ha più volte affermato 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 (su tutte Cass., SS.UU., n. 17757/2016). Pertanto, ha precisato la Corte nella pronuncia testé richiamata, «in tal caso, il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto - ovvero non controverso - che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili».

Le Sezioni Unite hanno osservato che «nel complesso normativo e nel formante giurisprudenziale dell'UE emerge (...) che il fatto costitutivo del rapporto tributario col fisco nazionale è ravvisato dalla effettività e liceità dell'operazione, mentre obblighi di registrazione, dichiarazione e consimili hanno una diversa funzione meramente illustrativa e riepilogativa dei dati contabili, finalizzata ad agevolare i controlli dell'Amministrazione finanziaria per l'esatta riscossione dell'imposta. L'esercizio del diritto di detrazione dell'eccedenza IVA, che deve essere tutelato in modo sostanziale ed effettivo, va dunque riconosciuto a fronte di una reale operazione sottostante, la cui prova certa può essere acquisita dai dati risultanti dalle fatture o da altro documento equivalente, come, ad esempio, la documentazione contabile, essendo, invece, a tal fine poco rilevante l'osservanza degli obblighi dichiarativi».

4.2. I principi appena esposti danno seguito ad un costante indirizzo della giurisprudenza unionale, che distingue, sotto il profilo della loro rilevanza, tra requisiti sostanziali del diritto di detrazione e

obblighi formali attinenti allo stesso.

I requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione del diritto (punto 41 della sentenza in causa C-590/13, Idexx, della Corte di giustizia dell'Unione europea) e consistono nelle circostanze che gli acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'Iva attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili (punto 43).

Gli obblighi formali, invece, disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'Iva e consistono negli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione previsti dagli artt. 18 e 22 della sesta direttiva, ivi compreso l'obbligo per il soggetto passivo di presentare una dichiarazione entro il termine stabilito dagli Stati membri, ai sensi della lettera a) del paragrafo 4 del citato art. 22 (punto 42 della suddetta sentenza). La Corte di giustizia, nell'affermare il carattere formale dei già menzionati obblighi, ha ritenuto che il loro mancato rispetto non incida sulla detraibilità dell'imposta, fatta salva l'ipotesi in cui la loro violazione comporti l'impossibilità di fornire la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali nonché quella in cui il soggetto passivo abbia partecipato intenzionalmente ad una frode fiscale, violando, appunto in modo fraudolento, gli obblighi formali che era tenuto ad assolvere al fine di poter beneficiare del diritto di detrazione (Corte giustizia, 17 ottobre 2019, C-653/18, Unitel sp. z.o.o.; Corte giustizia, 28 luglio 2016, C-332/15, Giuseppe Astone; vedi anche Corte giustizia, EMS - Bulgaria Transport, causa C-284/11).

4.3. La questione investe, dunque, il piano probatorio, nel senso che occorre verificare se, nonostante il mancato rispetto dei requisiti formali, il contribuente, in quanto acquirente, sia in grado di provare di avere diritto di recuperare l'imposta pagata a titolo di rivalsa, dimostrando in concreto che gli acquisti sono stati fatti da un soggetto passivo d'imposta in possesso di fattura, assoggettati ad Iva e finalizzati ad operazioni imponibili (Cass. n. 17757/2016 cit.). A tale proposito occorre ribadire che, in tema di Iva, ove la sua eccedenza risulti dalle liquidazioni periodiche, ma sia stata omessa la dichiarazione annuale, il contribuente, per portarla in detrazione, deve provarne, anche esibendo i registri Iva e le relative liquidazioni, le fatture ed ogni altra documentazione ritenuta utile, i requisiti sostanziali, ossia che gli acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, parimenti debitore dell'Iva agli stessi attinenti, e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili (Cass. n. 6921/2017; n. 5129/2025).

4.4. Il diritto alla detrazione dell'eccedenza Iva, in caso di mancata redazione delle dichiarazioni periodiche o di quella annuale, d'altronde, è consentito, ma non senza limiti temporali, dovendo il contribuente dimostrare di averlo esercitato entro il termine di decadenza previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello nel quale è sorto ai sensi dell'art. 8, comma 3, DPR n. 322 del 1998, *ratione temporis* vigente (Cass. n. 19938/2018; Cass. n. 8131/2018; più recentemente Cass. n. 21529/2025). Tale limite temporale è conforme al diritto unionale, avendo la Corte di giustizia chiarito che il diritto alla detrazione può essere esercitato anche oltre il periodo di imposta, purché ciò avvenga nel rispetto delle normative di diritto interno, non potendo il diritto di detrazione essere esercitato senza limiti di tempo (Corte giustizia, C-332/15 cit., punti 32 e 33), per cui non osta al diritto dell'Unione una norma di diritto interno che preveda che il diritto di detrazione sia sottoposto a decadenza, purché sia rispettato il principio di equivalenza (Corte giustizia, 14 ottobre 2021, C-45/20 e C-46/20, punti 59 - 62).

In altri termini, la violazione degli obblighi formali di contabilità e di dichiarazione, pur non impedendo di per sé la nascita del diritto di detrazione, può incidere sul suo esercizio, allorquando entro il termine previsto dal legislatore nazionale il relativo titolare non ne faccia uso (così Cass. n. 31406/2025).

Pertanto, se da un lato la mancata presentazione della dichiarazione non compromette di per sé il diritto della contribuente alla detrazione dell'Iva, dall'altro non fa venire meno i suoi obblighi di esercitare detto diritto all'interno della cornice temporale biennale generalmente prevista dall'art. 19 del DPR n. 633/72.

Al riguardo occorre precisare che, trattandosi di decadenza stabilita dalle leggi fiscali in favore dell'amministrazione finanziaria, la stessa è pacificamente rilevabile d'ufficio, persino in sede di legittimità in quanto attinente a situazioni indisponibili determinate dall'esigenza di assicurare la stabilità delle entrate tributarie entro un periodo di tempo definito (Cass. n. 20617/2020; Cass. n. 16432/2024).

Ma anche a prescindere dalla rilevabilità d'ufficio della decadenza, va rilevato che la questione della tempestività dell'esercizio del diritto di detrazione era stata posta all'attenzione dei giudici anche nei due giudizi di merito, come può evincersi dalle difese ivi svolte dall'Agenzia delle entrate (v. le controdeduzioni nel giudizio di primo grado e l'atto di appello, riportati per gli stralci che qui rilevano alle pagg. 8 e 13 del ricorso).

4.5. Nella causa in esame il Giudice d'appello si è limitato ad affermare, richiamando alcuni dei principi sanciti dalle Sezioni Unite di questa Corte con la citata pronuncia n. 17757/2016, che il diritto alla detrazione dell'eccedenza Iva è consentito, sussistendone i requisiti sostanziali, anche in caso di inosservanza degli obblighi dichiarativi, e che nella specie i requisiti sostanziali sussistevano, stante una precedente pronuncia passata in giudicato che aveva accertato l'esistenza del credito Iva in capo alla contribuente; non ha verificato, però, se l'esercizio del diritto di detrazione fosse tempestivo in relazione al termine sopra indicato, sicché su tale punto si pone la necessità di un nuovo esame.

4.6. Anche il secondo profilo di censura è fondato, essendosi affermato, nella giurisprudenza di questa Corte, che è legittimo il disconoscimento del credito di imposta operato a seguito di controllo automatizzato, ai sensi dell'art. 36-bis DPR n. 600 del 1973, qualora esso abbia carattere cartolare e non implichi valutazioni, in quanto effettuato sulla base di un riscontro obiettivo dei dati formali della dichiarazione dei redditi (Cass. n. 29582/2018). Per questa Corte, l'attività dell'Ufficio accertatore, correlata alla contestazione di detrazioni e crediti indicati dal contribuente, qualora nasca da una verifica di dati indicati da quest'ultimo e dalle incongruenze dagli stessi risultanti, non implica valutazioni, sicché è legittima l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi degli artt. 36-bis del DPR n. 600/1973 e 54-bis del DPR n. 633 del 1972, non essendo necessario un previo avviso di recupero (Cass. n. 4360/2017; Cass. n. 24747/2020; più recentemente v. anche Cass. n. 13898/2025). Tale indirizzo interpretativo non contrasta con quanto affermato in altre decisioni, secondo cui: «In tema di accertamenti e controlli delle dichiarazioni tributarie, l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi degli artt. 36 bis del DPR n. 600 del 1973 e 54-bis del DPR n. 633 del 1972 è ammissibile solo quando il dovuto sia determinato mediante un controllo meramente cartolare, sulla base dei dati forniti dal contribuente o di una correzione di errori materiali o di calcolo, non potendosi, invece, con questa modalità, risolvere questioni giuridiche, sicché il disconoscimento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di un credito d'imposta non può avvenire tramite l'emissione di cartella di pagamento avente ad oggetto il relativo importo, senza essere preceduta da un avviso di recupero di credito d'imposta o quanto meno bonario» (Cass. n. 14949/2018; Cass. n. 11292/2016). Va infatti considerato che anche quest'ultimo orientamento subordina la legittimità del controllo automatizzato al carattere meramente cartolare ed avalutativo del disconoscimento del credito d'imposta; potendo, quest'ultimo, appunto dipendere sia da una valutazione giuridica ed accertativa di inesistenza ovvero non compensabilità del credito (ipotesi nella quale il controllo automatizzato

non è ammesso), sia dal riscontro puramente obiettivo della dichiarazione (ipotesi nella quale esso è invece consentito).

4.7. La sentenza impugnata, nell'affermare in termini generali ed assoluti che il disconoscimento di un credito d'imposta sia incompatibile con il controllo automatizzato, si pone in contrasto con i principi poc'anzi richiamati, che invece impongono di distinguere i casi in cui il disconoscimento comporti una valutazione giuridica da quelli in cui, invece, esso possa conseguire al semplice riscontro di dati esposti in dichiarazione.

Ad accertare in quale delle due anzidette ipotesi si colloca il disconoscimento operato dall'Ufficio nel caso di specie dovrà dunque provvedere il giudice del rinvio.

5. In conclusione, il ricorso va accolto in relazione al secondo motivo, rigettato il primo; va quindi cassata l'impugnata sentenza e rinviato, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione.