

Civile Ord. Sez. 5 Num. 21722 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: D'ALESSANDRO LUIGI
Data pubblicazione: 25/06/2026

*Oggetto: disconoscimento
credito Iva – controllo auto-
matizzato*

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8880/2021 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

– *ricorrente* –

contro

COMUNE DI COSENZA, in persona del sindaco Francesco Alessandro
Caruso, rappresentata e difesa dall'avv. Agostino Rosselli

avverso la sentenza n. 2564/4/2020 della Commissione tributaria regionale della Calabria, depositata il 19/10/2020.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 23 giugno 2026 dal consigliere Luigi D'Alessandro.

FATTI DI CAUSA

1. – Il Comune di Cosenza impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Cosenza una cartella di pagamento, emessa a seguito di controllo automatizzato ex art. 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972, con la quale, in relazione all'anno d'imposta 2010, era stato recuperato un importo corrispondente a un credito Iva esposto in una dichiarazione integrativa presentata oltre il termine di legge. In particolare, secondo la prospettazione dell'Ufficio, dal controllo automatizzato della dichiarazione relativa all'anno 2010 era emerso che il credito Iva, esposto nella dichiarazione integrativa concernente lo stesso anno, derivava a sua volta da una dichiarazione integrativa relativa all'anno d'imposta 2009, tuttavia presentata solo il 26 gennaio 2012, oltre il termine normativamente previsto, che, trattandosi di dichiarazione integrativa relativa al 2009, scadeva il 30 settembre 2011.

2. – Il Giudice di prime cure accolse il ricorso.

3. – La Commissione tributaria regionale della Calabria, investita dell'appello dell'Agenzia delle entrate, respinse il gravame evidenziando, in sintesi, che la complessità degli accertamenti necessari per verificare l'effettiva sussistenza del credito Iva era incompatibile con il controllo automatizzato eseguito dall'amministrazione finanziaria, la quale, per il disconoscimento del credito di cui trattasi, avrebbe dovuto procedere tramite l'emissione di un avviso di accertamento, previa puntuale ricostruzione della contabilità dell'ente locale.

4. – Avverso tale ultima pronuncia l’Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi e ulteriormente illustrato da memoria ex art. 380-*bis*.1 c.p.c., cui il Comune di Cosenza ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all’art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per assenza o mera apparenza della motivazione. Secondo la ricorrente, la CTR ha rigettato l’appello dell’Ufficio limitandosi a fare rinvio alla sentenza di primo grado e senza curarsi di confutare le specifiche censure che a quella sentenza erano state mosse con l’appello.

2. – Il motivo è infondato.

2.1. – Secondo la giurisprudenza di questa Corte la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, quando, benché graficamente esistente, non renda tuttavia percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all’interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., sez. un., n. 22232/2016; v. anche Cass. n. 1986/2025), oppure allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un’approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull’esattezza e sulla logicità del suo ragionamento (Cass. n. 9105/2017), oppure, ancora, nell’ipotesi in cui le argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuare il ragionamento e di riconoscerlo come giustificazione del *decisum* (Cass. n. 20112/2009).

Nel caso di specie non ricorre nessuna delle dette ipotesi giacché la motivazione della sentenza impugnata è chiara, argomentata e ben comprensibile. I giudici d’appello, lungi dal limitarsi ad una pedissequa adesione alla decisione di primo grado, hanno affermato che l’ampiezza

dell'attività istruttoria che l'Ufficio avrebbe dovuto espletare per disconoscere il credito Iva esposto nella dichiarazione del contribuente – attività comprendente, tra l'altro, l'esame delle fatture di vendita, delle fatture d'acquisto, delle liquidazioni periodiche mensili, dei registri contabili, anche al fine di distinguere tra le fatture relative alle attività istituzionali del Comune e quelle concernenti l'attività privatistica – rendeva palese l'inidoneità del controllo cartolare, in cui di fatto si risolveva il controllo automatizzato utilizzato nella specie dall'amministrazione in funzione dell'emissione dell'atto impositivo. La *ratio* della decisione di seconde cure, nitidamente esposta in sentenza, consiste, dunque, nell'asserita incompatibilità del controllo automatizzato a cui aveva fatto ricorso l'Ufficio con il disconoscimento del credito Iva di cui trattasi.

2.2. – È sì vero che questa Corte ha anche affermato che in tema di processo tributario è nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente priva dell'illustrazione delle censure mosse dall'appellante alla decisione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare per *relationem* alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, poiché, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento della decisione e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame (Cass. n. 24452/2018; Cass. n. 9830/2024).

Nel caso di specie, tuttavia, la sentenza impugnata reca una sia pur sintetica esposizione dei motivi d'appello, e in particolare di quello che la ricorrente lamenta essere stato eluso con la motivazione che qui assume essere apparente: la Corte regionale, infatti, nel riassumere le contestazioni dell'Agenzia appellante, rappresenta che quest'ultima aveva sostenuto che l'atto impositivo «era scaturito dalla tardiva presentazione della dichiarazione integrativa dell'anno precedente». Tale questione, benché non specificamente affrontata dalla pronuncia di seconde cure, è stata evidentemente considerata

assorbita dal diverso e – ritenuto – dirimente argomento dell'inidoneità del controllo automatizzato a sorreggere una ripresa fiscale fondata sul disconoscimento di un credito Iva qual è quello per cui causa.

3. – Con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione o la falsa applicazione degli artt. 54-*bis*, 30 e 60 d.P.R. n. 633 del 1972 in combinato disposto con l'art. 2697 c.c. poiché la sentenza impugnata ha erroneamente escluso che il disconoscimento del credito Iva potesse avvenire tramite controllo automatizzato. La ricorrente sostiene che, contrariamente a quanto affermato dalla Corte regionale, il disconoscimento di un credito d'imposta può legittimamente avvenire anche a seguito di controllo automatizzato purché tale disconoscimento non sia conseguenza di valutazioni giuridiche sulla spettanza dello stesso ma derivi dal mero rilievo dell'incongruenza dei dati esposti in dichiarazione dallo stesso contribuente: situazione appunto verificatasi nella specie.

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

4.1. – Costituisce principio consolidato della giurisprudenza di questa Corte quello secondo cui in tema di controlli delle dichiarazioni tributarie, 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* d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972, non essendo necessario un previo avviso di recupero (Cass. n. 4360/2017; Cass. n. 24747/2020; Cass. n. 29582/2018; Cass. n. 4360/2017).

In particolare, sullo specifico tema del disconoscimento del credito di imposta, si è affermato che è legittimo il disconoscimento del credito di imposta operato a seguito di controllo automatizzato, ai sensi dell'art. 36 *bis* D.P.R. 600/1973, 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; più recentemente v. anche Cass. n. 13898/2025).

4.2. – Con specifico riferimento alla materia dei crediti Iva le Sezioni unite di questa Corte hanno anche affermato, risolvendo un contrasto giurisprudenziale, che allorquando il credito portato in detrazione non risulti dalla dichiarazione annuale, sia perché diverso sia, più radicalmente, perché la stessa non è stata presentata, è pienamente legittimo il ricorso alla procedura del controllo automatizzato di cui all'art. 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972.

Trattasi, infatti, di mera attività esecutiva con la quale l'Ufficio finanziario si limita a dare attuazione al precetto legale rispetto ai dati di dichiarazione, come chiaramente evidenziato dall'art. 54-*bis*, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui «*i dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista dal presente articolo si considerano, a tutti gli effetti come dichiarati dal contribuente*». Il procedimento di controllo automatizzato dei dati è eseguito senza alcun intervento diretto degli uffici e in forza dell'art. 54-*bis* può essere attivato nei casi di mancata considerazione dei pagamenti effettuati, errata o incompleta trasmissione e/o ricezione dei dati della dichiarazione, errori di compilazione della dichiarazione da parte del contribuente sanabili e facilmente riconoscibili, errata individuazione del contribuente, incoerenza della dichiarazione, eccedenze di imposta non completamente confermate dal sistema informativo (Cass., sez. un., n. 17758/2016).

Resta comunque salva per il contribuente, nel successivo giudizio d'impugnazione della cartella, la possibilità di dimostrare la sussistenza dei requisiti sostanziali del diritto di detrazione, ovvero sia che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a Iva e finalizzati a operazioni imponibili, sempreché tale diritto sia stato esercitato entro il termine previsto dall'art. 19, comma 1, ult. periodo, d.P.R. n. 633 del 1972, che, secondo la sua formulazione applicabile *ratione temporis* al caso in esame, è quello previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto (v. la già citata Cass., sez. un., n. 17758/2016, che richiama a tal proposito Cass., sez. un., n. 17757/2016).

4.3. – Orbene, secondo la prospettazione dell'Agenzia delle entrate, il controllo automatizzato di cui si discute aveva fatto emergere una situazione

analoga a quella della mancata presentazione della dichiarazione fiscale, giacché il maggior credito Iva esposto nella dichiarazione integrativa relativa all'anno 2010 derivava a sua volta da una dichiarazione integrativa relativa all'anno d'imposta 2009, che tuttavia era stata presentata tardivamente, cioè oltre il termine per la presentazione della dichiarazione riguardante l'anno successivo.

A questo riguardo deve osservarsi che, secondo il disposto di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, d.P.R. n. 322 del 1998, nella sua formulazione applicabile *ratione temporis*, «Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo».

La disposizione or ora citata è peraltro applicabile anche alla dichiarazione integrativa relativa all'Iva in forza del richiamo contenuto all'art. 8, comma 6, del medesimo d.P.R.

In definitiva, gli errori o le omissioni in danno del contribuente – quelli contemplati dal ridetto comma 8-*bis* – possono essere emendati non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, portando in compensazione il credito eventualmente risultante (così Cass., sez. un., n. 13378/2016). Ne deriva che, qualora la dichiarazione integrativa sia stata presentata oltre il predetto termine – ciò che per l'appunto l'Agenzia sostiene essersi verificato nella specie, essendo stata presentata la dichiarazione integrativa relativa all'anno d'imposta 2009 solo in data 26 gennaio 2012 – il maggior credito da essa risultante può ben essere oggetto di recupero mediante la procedura di controllo automatizzato sulla base dei principi giurisprudenziali dianzi esposti, trattandosi di credito

emergente da una dichiarazione che va considerata alla stregua di una dichiarazione omessa.

È certo vero che in sede contenziosa il contribuente può dimostrare, per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione, la sussistenza dei requisiti sostanziali del credito vantato, ma l'eventuale complessità degli accertamenti finalizzati a verificare la ricorrenza di tali requisiti non può precludere all'Ufficio il ricorso al controllo automatizzato, il quale, logicamente, precede questi accertamenti ed è eseguito sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione fiscale. È peraltro chiaro che, gravando sul contribuente l'onere di provare in giudizio l'esistenza del credito disconosciuto all'esito del controllo cartolare, l'eventuale complessità degli accertamenti necessari alla sua verifica non può andare a detrimento della posizione dell'amministrazione finanziaria, pena una sostanziale elusione delle regole di ripartizione degli oneri probatori in materia.

4.4. – La sentenza impugnata, nell'affermare che il disconoscimento del credito Iva, presupponendo un complesso vaglio documentale, poteva essere compiuto solo tramite un avviso di accertamento, e non già tramite una cartella di pagamento emessa a seguito di un controllo *ex art. 54-bis* d.P.R. n. 633 del 1972, non ha tenuto conto che la tardiva presentazione della dichiarazione integrativa da cui emergeva il credito controverso, quale contestata dall'Ufficio, era potenzialmente idonea a giustificare il ricorso al controllo automatizzato; essa si è così posta in antitesi agli illustrati principi, alla luce dei quali dovrà essere riesaminata la vicenda nella fase di 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 Calabria, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del 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 Calabria, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 23 giugno 2026

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale