

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23915 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: D'ALESSANDRO LUIGI
Data pubblicazione: 23/07/2026

Oggetto: cartella di pagamento – controllo automatizzato – disconoscimento credito IVA portato in detrazione

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18040/2024 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

– *ricorrente* –

contro

ACOGEN S.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'avv. Giuseppe Gitto

– controricorrente –

avverso la sentenza n. 1591/2024 della Corte di giustizia tributaria di
secondo grado della Sicilia, depositata il 26/2/2024.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale dell'8 luglio 2026 dal
consigliere Luigi D'Alessandro.

FATTI DI CAUSA

1. – La Acogen S.r.l. impugnò dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Catania una cartella di pagamento, emessa a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione Iva relativa all'anno 2018, con la quale l'Agenzia delle entrate aveva recuperato un importo pari al credito Iva portato in detrazione nella detta dichiarazione, ma sorto nell'anno precedente, in relazione al quale la contribuente aveva invece omissso la presentazione della dichiarazione.

2. – Il Giudice di prime cure respinse il ricorso sul rilievo che era legittima l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi dell'art. 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972, senza che fosse necessario un previo avviso di recupero.

3. – La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, investita dell'appello della contribuente, che lamentava di non aver dedotto la mancanza del preventivo avviso di recupero, avendo piuttosto fatto valere la sussistenza dei requisiti sostanziali del diritto di detrazione, accolse il gravame, evidenziando, in sintesi, che la procedura di controllo automatizzato di cui all'art. 54-*bis* cit., concernente la sola correzione di errori materiali, non poteva essere

utilizzata dall'amministrazione per disconoscere la pretesa della società di esercitare il diritto di detrazione, essendo a tal fine necessaria l'emissione di un avviso di accertamento.

4. – Avverso tale ultima pronuncia l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandolo a quattro motivi, cui la Acogen S.r.l. ha resistito con controricorso.

5. – Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale, dott. Pasquale Serrao d'Aquino, ha depositato requisitoria scritta chiedendo l'accoglimento del ricorso.

6. – Entrambe le parti in lite hanno depositato memorie illustrative.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – In via pregiudiziale va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso, sollevata dalla controricorrente in ragione del fatto che esso sarebbe incentrato esclusivamente su una diversa interpretazione della normativa vigente in materia di diritto alla detrazione del credito Iva, quando invece *«l'interpretazione della normativa che disciplina un istituto giuridico costituisce un accertamento di fatto istituzionalmente riservato al giudice di merito»*.

Al di là del fatto che i motivi di ricorso non riguardano solo l'interpretazione della normativa in materia di detrazione, essendo alcuni di essi diretti a censurare *errores in procedendo*, specie con riferimento alla violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c., va rimarcato che, diversamente da quanto prospettato dalla società contribuente, l'interpretazione delle norme di diritto costituisce il fulcro dell'attività giurisdizionale affidata a questa Corte, essendo la funzione del giudizio di legittimità proprio quella di garantire l'osservanza e l'uniforme interpretazione della legge.

2. – Ciò posto, va subito esaminato, per ragioni di priorità logica nonché per la sua portata assorbente, il secondo motivo di ricorso, con il quale si deduce, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione

e la falsa applicazione degli artt. 19, 21 e 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972 poiché la sentenza impugnata ha erroneamente ritenuto che l'amministrazione finanziaria non può contestare il diritto di detrazione esercitato dal contribuente avvalendosi della procedura di controllo automatizzato, essendo a tal fine necessario un avviso di accertamento.

3. – Il motivo è fondato.

3.1. – Questa Corte ha già avuto modo di chiarire, anche nel suo massimo consenso nomofilattico, che in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale Iva è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la consequenziale emissione di cartella di pagamento, potendo il fisco operare, con procedure automatizzate, un controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e sia scevro da profili valutativi e/o estimativi nonché da atti di indagine diversi dal mero raffronto con dati ed elementi dell'anagrafe tributaria, ai sensi degli artt. 54-*bis* e 60 d.P.R. n. 633 del 1972, fatta salva, nel successivo giudizio di impugnazione della cartella, l'eventuale dimostrazione, a cura del contribuente, che la deduzione d'imposta, eseguita entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, riguardi acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad Iva e finalizzati ad operazioni imponibili (Cass., sez. un., 17758/2016 e più recentemente, negli stessi termini, Cass. n. 5215/2025, entrambe pronunciate in controversie attinenti a crediti Iva maturati in periodi d'imposta anteriori al 2017).

In altri termini, la mancata esposizione di un credito nella dichiarazione relativa all'anno in cui esso è sorto dà luogo ad un'incongruenza della dichiarazione relativa al successivo anno in cui il credito viene utilizzato in detrazione, incongruenza che può essere rilevata tramite controllo cartolare dell'amministrazione, salva la possibilità del

contribuente, in sede giudiziale, di dimostrare l'effettiva sussistenza del credito.

La sentenza impugnata, nell'affermare l'inidoneità del controllo automatizzato ex art. 54-*bis* cit. al disconoscimento del credito Iva utilizzato in detrazione dal contribuente, si è posta in antitesi al principio di diritto come poc'anzi esposto.

La vicenda controversa dovrà allora essere riesaminata, in sede di rinvio, alla luce del detto principio.

3.2. – Per completezza, e al fine di fornire al giudice del rinvio più puntuali indicazioni da seguire per la risoluzione della lite, si rende opportuna, poi, un'ulteriore osservazione.

Con riguardo alla questione della detraibilità del credito Iva, questa Corte, facendo riferimento alla formulazione dell'art. 19, comma 1, secondo periodo, d.P.R. n. 633 del 1972 anteriore alle modifiche apportate dal d.l. n. 50/2017, ha in molte occasioni affermato il principio secondo cui 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., sez. un., 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».

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).

Il diritto alla detrazione dell'eccedenza Iva, in caso di mancata redazione delle dichiarazioni periodiche o di quella annuale, inoltre, 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, d.P.R. n. 322 del 1998, *ratione temporis* vigente (Cass. n. 19938/2018; Cass. n. 8131/2018; più recentemente Cass. n. 21529/2025, tutte facenti riferimento alla cornice biennale prevista dall'art. 19, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972 nella sua formulazione precedente a quella oggi vigente). 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, 28

luglio 2016, C-332/15, 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, C45/20 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).

Orbene, i principi dianzi esposti trovano senz'altro applicazione anche nel caso di specie, con la precisazione, tuttavia, che, per effetto delle citate modifiche apportate con d.l. n. 50 del 2017, il termine stabilito dall'art. 19, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972, entro il quale va esercitato il diritto di detrazione non è più quello entro il quale va presentata la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello nel quale il diritto è sorto, ma coincide con il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Invero, ai sensi dell'art. 2, comma 2-*bis*, d.l. n. 50 del 2017, le disposizioni del medesimo decreto che hanno tra l'altro modificato l'art. 19, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972 si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017, sicché il nuovo termine per l'esercizio del diritto alla detrazione quale risultante dalla novella del 2017 deva applicarsi alla controversia in esame, pacificamente concernente «*un credito IVA di € 89.487,00, maturato nel 2017*» (così anche la sentenza d'appello, sul punto non contestata).

Tale nuovo termine, accorciato rispetto a quello previsto dalla disciplina previgente, non si pone in contrasto con la giurisprudenza unionale in materia, avendo la Corte di giustizia precisato, da un lato, che l'eventuale determinazione di un termine per l'esercizio del diritto di

detrazione che vada oltre il corrispondente periodo d'imposta è rimesso alla discrezionalità del legislatore nazionale, purché siano rispettati i principi di equivalenza ed effettività, dall'altro, che, *«[c]ome risulta dal testo dell'articolo 167 e dell'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, il diritto a detrazione va esercitato, in linea di principio, durante lo stesso periodo in cui esso è sorto, ossia nel momento in cui l'imposta diviene esigibile»* (così Corte giustizia, 28 luglio 2016, C-332/15, punto 31).

È sì vero che, ai sensi degli artt. 180 e 182 della citata direttiva Iva, un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare la detrazione anche se non ha esercitato il proprio diritto nel periodo in cui questo è sorto, ma una tale autorizzazione dipende da una scelta del legislatore nazionale, ben potendo il legislatore decidere, invece, come fatto con la menzionata novella del 2017, di seguire il principio generale per cui il diritto di detrazione va esercitato nello stesso periodo d'imposta in cui è sorto, cioè, secondo la formulazione del vigente art. 19, comma 1, cit., *«con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto»*.

3.3. – La verifica circa la tempestività dell'esercizio del diritto di detrazione alla luce di quanto testé precisato – verifica che può essere operata anche d'ufficio, persino in sede di legittimità, venendo in rilievo 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) – spetterà allora alla fase di rinvio.

3.4. – Va solo aggiunto che le considerazioni svolte dalla contribuente a pag. 10 del proprio controricorso in merito alla presunta nullità della cartella di pagamento per non essere stata essa preceduta da una previa comunicazione dell'esito del controllo automatizzato sono del tutto irrilevanti, trattandosi di questione che non è stata dedotta sin dall'inizio del giudizio di merito, come del resto riconosciuto dalla stessa

controricorrente, che, nel descrivere le doglianze da essa mosse avverso la sentenza di primo grado, ha espressamente affermato che *«l'assenza di un preventivo avviso di recupero non costitui[va] la motivazione con cui nel ricorso introduttivo del presente giudizio è stato richiesto l'annullamento del ruolo oggetto di impugnazione ed il conseguente riconoscimento del credito riportato dall'anno precedente»*.

4. – L'accoglimento del secondo motivo comporta l'assorbimento degli altri tre, con i quali la ricorrente ha dedotto la nullità della sentenza impugnata per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, essendosi pronunciata su un vizio di carattere formale non dedotto dalla contribuente e avendo annullato integralmente la cartella anche nella parte concernente le sanzioni, non travolte dall'eventuale sussistenza del credito Iva (primo e quarto motivo), nonché per violazione del principio che vuole il processo tributario quale "impugnazione-merito", per cui l'annullamento dell'atto amministrativo per violazioni formali impone comunque al giudice di valutare la fondatezza o meno della pretesa impositiva (terzo motivo).

5. – In conclusione, il ricorso va accolto in relazione al secondo motivo, assorbiti gli altri, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia in diversa composizione, che provvederà a un nuovo esame della vicenda controversa, nonché a liquidare le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo ricorso, assorbiti gli altre tre; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'8 luglio 2026

La Presidente

Giulia Iofrida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale