Liquidazione della dichiarazione senza preavviso: non c'è più spazio di discussione sul dichiarato e non versato

di Roberta De Marchi

Pubblicato il 9 Febbraio 2012

il contribuente che omette di versare gli importi dichiarati potrà ricevere direttamente la cartella esattoriale a seguito dei controlli automatizzati; non è necessaria per il Fisco la preventiva comunicazione d'irregolarità, che risulta dovuta solo qualora il controllo automatico della dichiarazione riveli "un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione"

L'Ordinanza n. 28192 del 21 dicembre 2011 (ud. 8 novembre 2011) della Corte di Cassazione ha confermato e consolidato la giurisprudenza che si è formata in materia di liquidazione della dichiarazione.

E' nota la giurisprudenza di questa Corte (Sez. 5, Sentenza n. 17396 del 23/07/2010) secondo la quale: "*L'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, comma 3 (in materia di tributi diretti) e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, comma 3 (in materia di IVA) non è condizionata dalla preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che il controllo medesimo non riveli l'esistenza di errori essendovi, solo in tale ipotesi di irregolarità riscontrata nella dichiarazione, l'obbligo di comunicazione per la liquidazione d'imposta, contributi, premi e rimborsi*".

Brevi considerazioni

Non c'è più spazio di discussione sul dichiarato e non versato. Ancora una volta la Corte di Cassazione prende decisa e netta posizione, in quanto non sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

Come è noto, infatti, l'art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000 – prevede che "*prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire chiarimenti o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

liquidazione, emerga la spettanza di un minore rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma".

La sentenza in rassegna richiama peraltro un preciso precedente: la sentenza n. 17396 del 23 luglio 2010 (udienza del 23 giugno 2010) che ha ritenuto che, nelle ipotesi di liquidazione della dichiarazione, non è necessaria la preventiva comunicazione d'irregolarità, ritenendolo dovuta solo qualora il controllo automatico della dichiarazione riveli "*un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione*", mentre "*nel caso di specie, invece, l'Ufficio non era di fronte ad un risultato diverso da quello indicato in dichiarazione e, pertanto, s'è limitato a iscrivere a ruolo le somme che lo stesso contribuente aveva dichiarato ma non versato*". Infatti, i dati contabili risultanti dalla liquidazione automatica "*si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente*".

In senso conforme si era attestata la Suprema Corte con la sentenza n. 26316 del 29 dicembre 2010 (ud. del 24 novembre 2010) che ha ritenuto che "*Le norme di natura procedimentale della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), che rendono obbligatorio l'interpello del contribuente in caso di liquidazione di tributi in base alla dichiarazione e in caso di incertezze (art. 6, comma 5) e la sua informazione solo in caso di irrogazione di sanzioni (art. 6, comma 2), non hanno efficacia retroattiva e, pertanto, non possono trovare applicazione con riferimento all'attività accertativa dell'amministrazione finanziaria relativa a precedenti anni d'imposta*" (Cass. n. 12462/ 2001). In ogni caso, i giudici non ritengono "*esistente un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale*".

Si pone quindi fine ad una querelle che ha interessato molti contribuenti che erano stati vincitori nelle sedi di merito e si erano visti annullare le cartelle non precedute dall'invito al pagamento.

Era sicuramente una forzatura obiettare l'*incertezza* nei casi di imposte dichiarate e non versate: non può sussistere incertezza quando è stato lo stesso contribuente a procedere alla liquidazione della propria dichiarazione e a non versare quanto da lui stesso calcolato[1].

Il mancato ricevimento dell'avviso bonario può comportare, eventualmente, solo il riconoscimento della riduzione delle sanzioni.

Oltretutto tali sentenze di merito non tenevano conto del principio di uguaglianza e capacità contributiva costituzionalmente garantiti, così che si penalizzava il contribuente che spontaneamente provvedeva a dichiarare e versare rispetto a chi si limitava a dichiarare senza versare.

Siamo ancora, infatti, in una fase di liquidazione della dichiarazione, senza nessun intervento rettificativo dell'ufficio, se non quello di richiedere le somme che lo stesso contribuente ha dichiarato (cfr. anche Cass. sentenza n. 795/2011) secondo cui "*la lettera della norma è chiara nel richiedere, per il sorgere dell'obbligo dell'invito del contribuente, la*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

sussistenza non solo di profili di incertezza ma anche di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. Deve pertanto affermarsi che, a norma della L. n. 212 del 2000, art. 6, l'avviso, previa iscrizione a ruolo di un tributo dopo la liquidazione di una dichiarazione, deve essere inviato a pena di nullità nei soli casi in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione e non anche se non risulti l'esistenza di incerte e rilevanti questioni interpretative. Tanto ne caso di specie manca totalmente: come emerge dall'accertamento in fatto compiuto dal giudice di merito, e non impugnato, l'ufficio con l'atto impositivo controverso, ha soltanto richiesto che venisse corrisposta l'imposta esposta nel Modello Unico e non versata".

Sempre di recente, con ordinanza n. 12997 del 14 giugno 2011 (ud. del 19 maggio 2011) la Corte di Cassazione aveva ancora confermato che la modalità di riscossione delle imposte previste dal controllo sulla liquidazione della dichiarazione non è condizionata dalla preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che non riveli l'esistenza di errori riscontrati nella dichiarazione.Né può ritenersi esistente un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale, atteso che l'obbligatorietà dell'invito da rivolgere al contribuente al fine di fornire chiarimenti o produrre documenti prima di procedere all'iscrizione a ruolo, di cui all'art. 6 dello Statuto del contribuente, sorge solo se vi siano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione. Infatti, la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, e L. n. 212 del 2000, art. 6, appare infondata, "*avendo questa Corte già affermato che l'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dalle norme sopra citate non è condizionata dalla preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che il controllo medesimo non riveli l'esistenza di errori riscontrati nella dichiarazione (Cass. n. 17396/2010), e che, anche dopo l'entrata in vigore della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), allo stato attuale della legislazione non può ritenersi esistente un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale, atteso che l'obbligatorietà dell'invito da rivolgere al contribuente al fine di fornire chiarimenti o produrre documenti prima di procedere all'iscrizione a ruolo, di cui all'art. 6 dello Statuto, sorge solo se vi siano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, che possono derivare sia dal contenuto intrinseco dell'atto del contribuente, sia dal confronto tra l'atto in questione ed i diversi dati di cui l'Ufficio abbia la disponibilità (Cass. n. 26316/2010)*".

Da ultimo, con sentenza n. 24048 del 16 novembre 2011 (ud. 25 maggio 2011), la Corte di Cassazione ha confermato, fra l'altro, che "*l'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis , comma 3, (in materia di tributi diretti) e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, comma 3 (in materia di IVA) non è condizionata dalla preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente, salvo che il controllo medesimo non riveli l'esistenza di errori essendovi, solo in tale ipotesi di irregolarità riscontrata nella dichiarazione, l'obbligo di comunicazione per la liquidazione d'imposta, contributi, premi e rimborsi: in applicazione del principio, la S.C. ha confermato la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva considerato legittimamente emessa la cartella di pagamento, in assenza di comunicazione al contribuente, per l'importo riferito ad un'istanza di condono L. n. 289 del 2002, ex art. 9 bis non seguita dal versamento di quanto dovuto" (Cass. n. 17396 del 2010; ed, inoltre, Cass. n. 26330 del 2009 e n. 26361 del 2010). L'invito a fornire chiarimenti previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 6, comma*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

5 poi, è limitato ai casi in cui "sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione'".

Le novità del D.L. Salva Italia

Ricordiamo, in materia di avvisi bonari, che l'art. 10, c. 13-decies, del D.L. n.201 del 6 dicembre 2011, introdotto in sede di conversione in L. n. 214 del 22 dicembre 2011, ha soppresso l'obbligo previsto dall'art.3-bis, del D.Lgs.n.462/97 di prestare garanzia nelle ipotesi in cui l'importo complessivo delle rate successive alla prima è superiore a 50 mila euro.

Inoltre, è stata modificata la disciplina della decadenza della rateazione, prevedendo che il mancato pagamento della prima rata, entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dalla rateazione e l'importo dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, dedotto quanto versato, è iscritto a ruolo.

Il legislatore ha però previsto che la rateazione non viene meno qualora il tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima sia effettuato entro i termini di scadenza della rata successiva.

Infatti, il tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo della sanzione di cui all'art. 13 del D.lgs.n.471/97, commisurata all'importo della rata versata in ritardo, e degli interessi legali. Tuttavia, l'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs.n.471/97, entro il termine di pagamento della rata successiva.

Per effetto di quanto previsto dall'art. 10, c. 13-undecies, del D.L. Salva Italia le disposizioni introdotte si applicano altresì alle rateazioni in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione – 28 dicembre 2011.

9 febbraio 2012

Roberta De Marchi

1 Cfr. ANTICO, *Brevi note sulle conseguenze della omessa comunicazione di irregolarità ex art. 6, comma 5, della Legge n. 212 del 2000 nella liquidazione della dichiarazione*, in "*Finanza&Fisco*", n.33/2007, con cui già allora l'autore aveva manifestato il suo pensiero che oggi trova l'avallo incondizionato della Corte di Cassazione.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D