
Il controllo automatizzato è senza confronto col contribuente

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 31 Maggio 2012

La fase dei controlli formali alle dichiarazioni è molto discussa: vediamo quando è obbligatoria l'emissione dell'avviso bonario e quando è possibile per il Fisco inviare direttamente la cartella esattoriale.

Con sentenza n. 7329 dell'11 maggio 2012 (ud. 7 febbraio 2012) la Corte di Cassazione ha confermato che nell'ipotesi di dichiarato e non versato non è necessario nessun confronto preliminare con il contribuente.

Il fatto

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della CTR della Lombardia, con la quale, accogliendo l'appello della M. s.p.a., è stata annullata la cartella di pagamento emessa nel 2007 nei confronti della contribuente, a seguito di controllo automatizzato del D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 54 bis a titolo di omessi versamenti periodici (e tardivo versamento del saldo) dell'IVA per l'anno 2003, oltre sanzioni ed interessi, per un totale di circa Euro 8.600.000,00.

Nel corso del giudizio di primo grado, l'Ufficio aveva inoltre proceduto al parziale sgravio della cartella per l'importo di circa Euro 6.400.000,00 (per il quale era già intervenuto il versamento da parte della società a seguito di "ravvedimento operoso"), per cui in appello la somma residua in discussione, relativa a sanzioni e interessi, era pari a circa Euro 2.200.000,00.

Il giudice d'appello è pervenuto alla conclusione dell'annullamento totale della cartella in base all'accertata omissione della comunicazione d'irregolarità prevista dal citato D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis e ribadita dalla L. n. 212 del 2000, art. 6, c. 5, (Statuto del contribuente), "senza che, ad avviso del giudice a qua, potesse ritenersi che nella specie non sussistessero incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, come dimostrato dal fatto che l'Ufficio aveva provveduto allo sgravio di quanto ingiunto a

titolo di capitale”.

Il diritto

L'Agenzia delle entrate, premesso che nella fattispecie la cartella impugnata concerne l'omesso versamento dell'IVA dichiarata dalla contribuente, denuncia violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 6 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis sostenendo la tesi secondo la quale, in ipotesi di liquidazione dell'IVA in base alla dichiarazione, trova esclusiva applicazione, in quanto norma speciale, il citato art. 54 bis, con la conseguenza che la comunicazione dell'esito della liquidazione è dovuta soltanto qualora, ai sensi del comma 3 di tale disposizione (come modificato dal D.L. n. 203 del 2005, art. 2 conv. in L. n. 248 del 2005), dal controllo automatico emerga un "risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione", ovvero dai controlli eseguiti ai sensi del comma 2 bis emerga "un'imposta o una maggiore imposta".

Inoltre, viene denunciata, in via subordinata, la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 6, c. 5, censurando la sentenza impugnata là dove il giudice a quo ha ritenuto la sussistenza nella specie di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, con conseguente obbligo di invito al contribuente a fornire chiarimenti o a produrre documenti mancanti, pur in presenza di cartella avente ad oggetto, come detto, esclusivamente omessi o tardivi versamenti dell'imposta dichiarata.

La sentenza

La Corte, innanzitutto, osserva che non è corretta, in linea teorica, la tesi della ricorrente secondo la quale il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, c. 3, costituisce norma speciale (in materia di IVA) rispetto alla L. n. 212 del 2000, art. 6, c. 5, (Statuto del contribuente), con conseguente esclusiva applicabilità, nella specie, della prima disposizione.



La portata applicativa dell'obbligo di comunicazione al contribuente dell'esito della liquidazione dell'imposta in base alla dichiarazione, previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis per l'IVA (così come dall'omologo del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis per le imposte sui redditi) per il caso in cui emerga un "risultato diverso" rispetto al dichiarato o "un'imposta o una maggiore imposta", è, infatti, "differente e, per certi aspetti, più ristretta rispetto a quella del sopravvenuto art. 6, comma 5, dello Statuto, la cui previsione di obbligo di contraddittorio preventivo, per il caso di iscrizioni a ruolo derivanti da liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, è soggetta ad una condizione (sussistenza di 'incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione') che non coincide con quelle richieste dalle norme suddette, con la conseguenza che l'applicazione della disposizione in esame - peraltro, come detto, entrata in vigore in epoca successiva - non può ritenersi esclusa, in assenza di qualsivoglia elemento ermeneutico in tal senso, dalla presenza di disposizioni specificamente dettate per le singole imposte e che, pertanto, l'Ufficio è tenuto al rispetto di entrambe le prescrizioni, ove ne ricorrano i rispettivi presupposti".

Tuttavia, prosegue la sentenza, deve escludersi che nella fattispecie sussistessero gli estremi per l'applicazione dell'una o dell'altra disposizione.

L'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, c. 3, (o dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, c. 3, in materia di tributi diretti), "come risulta dal chiaro tenore letterale della norma, è subordinata alla preventiva comunicazione dell'esito del controllo al contribuente nel solo caso in cui il controllo medesimo riveli l'esistenza di errori riscontrati nella dichiarazione.

Fuori dal caso di risultato erroneo rivelato dal controllo automatico, nessun obbligo di comunicazione è previsto dalla legge per la liquidazione, eseguita con tale metodo, dell'imposta: ciò per l'evidente ragione che i dati contabili risultanti dalla liquidazione automatica 'si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente' (comma 4), cosicché sarebbe perfettamente inutile comunicare al dichiarante i risultati

del controllo automatico e interloquire con lui, se questi coincidono col dichiarato, ossia se non emerga alcun errore, in quanto l'adempimento in questione è una comunicazione d'irregolarità, mentre nessuna norma impone di comunicare la 'regolarità' della dichiarazione (in tali termini, che il Collegio pienamente condivide, Cass. n. 17396 del 2010)".

Per quanto concerne, poi, la L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 5, dalla previsione secondo cui, "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente ... a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti" per la Corte "deriva chiaramente, da un lato, che il legislatore non ha inteso, con tale norma, imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi (Cass. nn. 26316 del 2010, 7536 del 2011), e, dall'altro, che l'obbligo dell'invito sorge solo in presenza di incertezze - peraltro di rilevante portata - derivanti dal contenuto intrinseco della dichiarazione, o dal confronto tra tale atto e i diversi dati di cui l'Ufficio abbia la disponibilità (e non anche in caso di esistenza di incertezze di natura interpretativa) (Cass. n. 26316 del 2010, cit., e n. 795 del 2011)".

Va, pertanto, ribadito, in conclusione, che nel caso in esame, relativo ad ipotesi di omesso (o tardivo) versamento dell'imposta dichiarata dalla società contribuente, non sussisteva alcuna necessità di comunicazione o invito ai sensi delle norme suddette.

Controlli formali e invio della cartella esattoriale - Brevi considerazioni

Ancora una volta la Corte di Cassazione sgombra il campo da ogni dubbio sul dichiarato e non versato, prendendo decisa e netta posizione, in quanto non sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione (nel caso in questione, addirittura, il controllo automatizzato non aveva intercettato il ravvedimento operoso, gravato dall'ufficio in corso di giudizio di primo grado).

Come è noto, l'art. 6, c. 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 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".

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)”.

E con sentenza n. 24048 del 16 novembre 2011 (ud. 25 maggio 2011), la Corte di Cassazione aveva ancora 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 5 poi, è limitato ai casi in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione".

Da ultimo, 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".

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 calcolato¹.

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 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”.

31 maggio 2012

Roberta De Marchi

NOTE

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’illustre dottrina aveva manifestato il suo pensiero che oggi trova l’avallo incondizionato della Corte di Cassazione.