Niente avviso bonario per errore materiale, può arrivare direttamente la cartella esattoriale

di Roberta De Marchi

Pubblicato il 25 Febbraio 2014

se il controllo automatizzato rileva meri errori di versamento nella dichiarazione, allora il Fisco può procedere direttamente all'emissione della cartella senza passare dall'avviso bonario

Con l'ordinanza n. 28189 del 17 dicembre 2013 (ud. 14 novembre 2013) la Corte di Cassazione ha confermato che in caso di liquidazione automatica della dichiarazione non è necessario alcun avviso di pagamento bonario antecedente.

Il principio espresso nella sentenza

"*In tema di riscossione delle imposte, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 5, non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, ma soltanto 'qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione', situazione, quest'ultima, che non ricorre nel caso in cui nella dichiarazione vi sia un mero errore materiale, che è l'ipotesi tipica disciplinata dall'art. 36 bis, citato, poichè in tal caso non v'è necessità di chiarire nulla e, se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi, non avrebbe indicato quale presupposto di esso l'incertezza riguardante 'aspetti rilevanti della dichiarazione', come invece non è nel caso in esame (Cfr. anche Cass. Ordinanza n. 7536 del 31/03/2011, Sentenza n. 26361 del 29/12/2010). Peraltro in tema di imposte sui redditi, è legittima la cartella di pagamento che non sia preceduta dalla comunicazione dell'esito della liquidazione, prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, comma 3, sia perchè la norma non prevede alcuna sanzione, in termini di nullità, per il suo inadempimento, sia perchè tale comunicazione, avendo la funzione di evitare al contribuente la reiterazione di errori e di consentirgli la regolarizzazione di aspetti formali, è un adempimento rivolto esclusivamente ad orientare il comportamento futuro dell'interessato ed esula, quindi, dall'ambito dell'esercizio del diritto di difesa e di contraddittorio nei confronti dell'emittenda cartella di pagamento, come nella specie (V. Cass. Sentenze n. 26361 del 29/12/2010, n. 17396 del 2010)*".

Brevi considerazioni

Come è noto, l'art. 6, c. 5, L. n. 212/2000, prevede che " *prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su*

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

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".

Già con la sentenza n. 17396 del 23 luglio 2010 (ud. 23 giugno 2010), peraltro richiamata nella sentenza che si annota, la Corte di Cassazione aveva ritenuto, nelle ipotesi di liquidazione della dichiarazione, non necessaria la preventiva comunicazione d'irregolarità, considerato che la norma lo impone 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"

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

si

considerano,

a

tutti gli

effetti,

come

*dichiarati dal contribuen*te".

In senso conforme si era attestata la Suprema Corte con la sentenza n. 26316 del 29 dicembre 2010 (ud. 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. 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*

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

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'*".

Ancora in senso conforme si era attestata l'Ordinanza n. 28192 del 21 dicembre 2011 (ud. 8 novembre 2011) della Corte di Cassazione che 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*".

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

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

liquidazione automatica 'si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente' (comma 4), cosicchè 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, c. 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., en. 795 del 2011)*".

E, ancora, con l'ordinanza n. 13343 del 26 luglio 2012 (ud 20 giugno 2012) la Corte di Cassazione ha confermato che, in sede di liquidazione della dichiarazione, l'avviso bonario è necessario solo se c'è divergenza fra dichiarato e controllato. La Corte accoglie le doglianze dell'Agenzia delle Entrate, ritenendole fondate, alla luce della pregressa giurisprudenza (Sez. 5, Sentenza n. 17396 del 23/07/2010) secondo la quale: "*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…*"..
E con la sentenza n.3366 del 12 febbraio 2013, la Corte di Cassazione, ha confermato che l'art.6, comma 5, della legge n.212/2000 " *non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 2 9 settembre 1973, n. 600, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre nel caso in cui nella dichiarazione vi sia stato un mero errore materiale, che è l'ipotesi tipica disciplinata dall'art. 36 bis citato, poiché in tal caso non v'è necessità di chiarire nulla e, se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti 1 casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi, non avrebbe indicato quale presupposto di esso l'incertezza riguardante "aspetti rilevanti della dichiarazione*". In ogni caso, prosegue la sentenza, anche prima dell'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, si è costantemente ritenuto che, in tema di imposte sui redditi, " *è legittima la cartella di pagamento che non sia preceduta dalla comunicazione dell'esito della liquidazione, prevista dal comma 3 dell'art. 36-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, comunicazione prescritta, in base all'art.54 bis comma 3° DPR 633/1972, anche all'esito dei controlli automatici*

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

disposti sulle dichiarazioni presentate dai contribuenti ai fini IVA , sia perché la norma non prevede alcuna sanzione, in termini di nullità, per il suo inadempimento, sia perché tale comunicazione, avendo la funzione di evitare al contribuente la reiterazione di errori e di consentirgli la regolarizzazione di aspetti formali, è un adempimento rivolto esclusivamente ad orientare il comportamento futuro dell'interessato ed esula, quindi, dall'ambito dell'esercizio dei diritto di difesa e di contraddittorio nei confronti dell'emittenda cartella di pagamento (Cass.Trib. 17396 e 26361/2010)". Pertanto, non è " *motivo di nullità della cartella di pagamento, emessa ai sensi degli artt.36 bis DPR 600/1973 e 54 bis DPR 633/1972, l'omissione della comunicazione al contribuente dell'esito dei controlli automatici disposti sulle dichiarazioni presentate ai fini dell' impesta sui redditi o di quella sul valore aggiunto*". Peraltro, " *l'omissione di tale comunicazione anteriormente alla iscrizione a ruolo non determina la nullità di tale iscrizione e degli atti successivi, ma una mera irregolarità inidonea ad incidere sull'efficacia dell'atto, sia perché non si tratta di una condizione espressa di validità, stante la mancanza della sanzione della nullità (prevista dal legislatore sole nei casi di carenze dell'atto di speciale gravità e di inidoneità assoluta dell'atto a produrre effetti o ad assolvere alla sua funzione tipica),avendo il previo invito al pagamento l'unica funzione di dare al contribuente la possibilità di attenuare le conseguenze sanzionatorie della omissione di versamento, sia perché l'interessato può comunque pagare, per estinguere la pretesa fiscale, con riduzione della sanzione, una volta ricevuta la notifica della cartella*".

E con la sentenza n. 14144 del 5 giugno 2013 (ud 28 febbraio 2013) la Corte di Cassazione ha confermato la non necessità dell'avviso bonario nei casi di liquidazione della dichiarazione. La Corte, nella sentenza in esame, ha inteso dare continuità al principio secondo cui, in tema di riscossione delle imposte, la L. 27 luglio 2000, n. 212, " *l'art. 6, comma 5, non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti alla disposizione appena indicata, la quale implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo; del resto, se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione, non avrebbe posto la condizione di cui al citato inciso (Cass. n. 8342 del 25/05/2012 n. 26316 del 2010, n. 7536 del 2011). Nè d'altra parte, a fronte del contenuto della comunicazione ….. effettuata dall'Ufficio è stata dedotta la ricorrenza, nella specie, di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*".

E con l'ordinanza 19664 del 27 agosto 2013 la Corte di Cassazione ha confermato che "… *come chiaramente risulta dal testo di legge …, l'art. 6, comma 5, cit. non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere a iscrizione a ruolo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione" (v. Cass. n. 7536/2011; n. 795/2011; n. 26316/2010)…*" (Cassazione, ordinanza 19664/2013).

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

E da ultimo, con l'ordinanza n. 26482 del 26 novembre 2013 (ud 23 ottobre 2013) la Corte di Cassazione ha confermato (cfr. fra le altre sent.n. 17396/2010) 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*".

25 febbraio 2014
Roberta De Marchi

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