

Cass. 11.5.2012 n. 7329
Data: 27.1.2015 6:35:06

DI GIROLAMO
VINICIO
Sistema Integrato

Cass. 11.5.2012 n. 7329

Ritenuto in fatto

1. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia indicata in epigrafe, con la quale, accogliendo l'appello della M. s.p.a. (già S.G. s.p.a.), è stata annullata la cartella di pagamento emessa nel 2007 nei confronti della contribuente, a seguito di controllo automatizzato ex art. 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, 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 €. 8.600.000,00; va precisato che, nel corso del giudizio di primo grado, l'Ufficio aveva proceduto al parziale sgravio della cartella per l'importo di circa €. 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 €. 2.200.000,00. Il giudice d'appello è pervenuto alla conclusione dell'annullamento totale della cartella in base all'accertata omissione della comunicazione di irregolarità prevista dal citato art. 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972 e ribadita dall'art. 6, comma 5, della legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente), senza che, ad avviso del giudice *a quo*, 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.

2. La M. s.p.a. ha resistito con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale, ed ha depositato memoria.

Considerato in diritto

1. Con il primo ed il secondo motivo del ricorso principale (sostanzialmente identici), 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 dell'art. 6 della legge n. 212 del 2000 e dell'art. 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, 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 dall'art. 2 del d.l. n. 203 del 2005, convertito in legge 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".

Con il terzo motivo, è denunciata, in via subordinata, la violazione dell'art. 6, comma 5, della legge n. 212 del 2000, 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.

Con il quarto motivo, infine, si lamenta il vizio di motivazione della sentenza, nella parte in cui il giudice ha dedotto l'esistenza delle dette incertezze dalla sola circostanza che l'Ufficio aveva provveduto, in corso di causa, allo sgravio parziale della

cartella.

2. Il ricorso, i cui motivi possono essere esaminati congiuntamente per stretta connessione, è fondato, con le precisazioni che seguono.

2.1. Innanzitutto, va osservato che non è corretta, in linea teorica, la tesi della ricorrente secondo la quale l'art. 54 bis, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 costituisce norma speciale (in materia di IVA) rispetto all'art. 6, comma 5, della legge n. 212 del 2000 (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 dall'art. 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA (così come dall'omologo art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 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.

2.2. Ciò chiarito, deve tuttavia 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 dall'art. 54 bis, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 (o dall'art. 36 bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, 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, l'art. 6, comma 5, della legge n. 212 del 2000, 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" 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.

3. Passando al ricorso incidentale della contribuente, il primo motivo, con il quale si contesta la validità della notificazione della cartella impugnata, è inammissibile perché

pone una questione non esaminata dal giudice *a quo* e, pertanto, da ritenere - in assenza di prova contraria - nuova.

Il secondo ed il terzo motivo si rivelano anch'essi inammissibili in base al principio secondo il quale è inammissibile, per difetto di interesse, il ricorso incidentale proposto dalla parte totalmente vittoriosa in appello e diretto soltanto alla modifica della motivazione della sentenza impugnata, potendo tale correzione essere ottenuta mediante la semplice riproposizione delle difese nel controricorso o attraverso l'esercizio del potere correttivo attribuito alla Corte di cassazione dall'art. 384 cod. proc. civ. (da ult., Cass. n. 7057 del 2010).

4. In conclusione, va accolto il ricorso principale e rigettato l'incidentale.

La sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al ricorso accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, con il rigetto del ricorso introduttivo della contribuente, fermo restando lo sgravio parziale disposto dall'Ufficio nel corso del giudizio di primo grado.

5. Sussistono giusti motivi, in considerazione dell'esito complessivo della controversia, per disporre la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale e rigetta l'incidentale.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al ricorso accolto e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente, fermo lo sgravio disposto dall'Ufficio nel corso del giudizio di primo grado.