



28773.21

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Tributi - IVA - Cartella di pagamento ex art. 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972 - Detrazione - Questione.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- Giuseppe FUOCHI TINARELLI - Presidente -
- Giacomo Maria NONNO - Consigliere Rel. -
- Giancarlo TRISCARI - Consigliere - R.G.N. 27542/2014
- Rosaria Maria CASTORINA - Consigliere - Cron. 28773
- Gian Andrea CHIESI - Consigliere - CC - 11/12/2020

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27542/2014 R.G. proposto da

(omissis) **s.r.l.**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in (omissis) presso lo studio dell'avv. (omissis), rappresentata e difesa dagli avv.ti (omissis) e (omissis) giusta procura speciale a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, **Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Napoli**, in persona del Direttore *pro tempore*, e (omissis) **s.p.a.**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*;

- intimata -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n. 3265/45/14, depositata il 2 aprile 2014.

6892
2014



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 11 dicembre 2020 dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

RILEVATO CHE

1. con sentenza n. 3265/45/14 del 02/04/2014 la Commissione tributaria regionale della Campania (di seguito CTR) ha accolto l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli (di seguito CTP) n. 700/32/12, la quale aveva a sua volta accolto il ricorso proposto, anche nei confronti di (omissis) s.p.a., da (omissis) s.r.l. (di seguito (omissis)) nei confronti di una cartella di pagamento concernente IVA relativa all'anno d'imposta 2007;

1.1. come si evince anche dalla sentenza della CTR, la cartella di pagamento è stata emessa a seguito di controllo formale ex art. 54 *bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, avendo la società contribuente ommesso di presentare la dichiarazione IVA relativa all'anno 2006;

1.2. la CTR motivava l'accoglimento dell'appello dell'Agenzia delle entrate, evidenziando che: a) si era formato il giudicato interno con riferimento alla dedotta violazione dell'art. 6, comma 5, della l. 27 luglio 2000, n. 212, non avendo la società ricorrente riproposto l'eccezione formulata in primo grado; b) il contribuente che non esponeva il credito IVA nella dichiarazione annuale perdeva il diritto alla detrazione dell'imposta, ma non già quello ad ottenere il rimborso dell'imposta versata, ove la richiesta sia stata formulata entro i termini di prescrizione e il credito IVA fosse effettivamente sussistente;

2. avverso la sentenza della CTR (omissis) proponeva ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, illustrati da memoria ex art. 380 *bis*.1 cod. proc. civ.;



3. (omissis) s.p.a. e l'Agenzia delle entrate non si costituivano in giudizio e restavano, pertanto, intimare.

CONSIDERATO CHE

1. con il primo motivo di ricorso (omissis) deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 19, 30 e 55, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ., evidenziando l'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto che la mancata presentazione della dichiarazione annuale determini la perdita del diritto di detrazione dell'IVA, nonostante la effettiva sussistenza del credito, come dimostrato nei giudizi di merito;

2. con il secondo motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione dell'art. 36 *bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 54 *bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ., nonché omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.;

2.1. in buona sostanza, la società contribuente evidenzia che: a) la procedura di controllo formale o automatizzato non avrebbe potuto essere posta in essere nel caso di disconoscimento del credito IVA, occorrendo un vero e proprio atto di rettifica; b) la CTR avrebbe erroneamente ritenuto che si sia verificato il giudicato interno in ordine alla decisione attinente la legittimità dell'iscrizione a ruolo operata dall'Agenzia delle entrate, con ciò omettendo di pronunciarsi sulla specifica eccezione formulata;

3. con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 5, cod. proc. civ. in



quanto la CTR avrebbe erroneamente ritenuto la sussistenza del giudicato interno sul punto controverso dell'invio dell'avviso bonario, con conseguente omesso esame della circostanza puntualmente dedotta dalla società contribuente;

4. con il quarto motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione degli artt. 49 e 53, secondo comma, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché dell'art. 331 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ., avuto conto del fatto che l'atto di appello non sarebbe stato notificato ad (omissis) s.p.a., litisconsorte necessario, che non avrebbe preso parte al giudizio di secondo grado;

5. pregiudiziale è l'esame di quest'ultimo motivo di ricorso che è, peraltro, infondato;

5.1. le questioni sollevate nel presente giudizio (perdita del diritto di detrazione, inammissibilità della procedura di controllo formale, necessità del previo invio dell'avviso bonario), infatti, riguardano esclusivamente l'ente impositore e non già (omissis) s.p.a., sicché legittimamente il presente giudizio è stato proposto nei soli confronti dell'Agenzia delle entrate, non avendo l'Agente della riscossione alcun interesse a parteciparvi, non configurandosi un'ipotesi di litisconsorzio necessario (*ex multis*, Cass. n. 10528 del 28/04/2017);

6. il primo, il secondo ed il terzo motivo possono essere unitariamente considerati, involgendo l'esame di questioni tra loro connesse;

6.1. secondo la giurisprudenza di questa Corte, consolidatasi a seguito della seguente pronuncia a Sezioni Unite, «*in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la conseguenziale 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 del 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. S.U. n. 17758 del 08/09/2016; conf., tra le tante, Cass. n. 4392 del 23/02/2018);

6.2. nel caso di specie, la cartella di pagamento è stata legittimamente emessa, riguardando il controllo dell'Ufficio la semplice omissione della dichiarazione IVA annuale da parte del contribuente, non risultando necessaria la previa notifica dell'atto impositivo;

6.3. il secondo motivo è, dunque, infondato, indipendentemente dalla effettiva sussistenza del giudicato interno cui fa riferimento la sentenza impugnata;

6.4. sempre sotto il profilo procedimentale, come evidenziato, da ultimo, da Cass. n. 33344 del 17/12/2019, è consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, il principio secondo cui la notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato è legittima anche se non è stata emessa la comunicazione preventiva prevista dal terzo comma dell'art. 36 *bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 (e dall'analoga disposizione di cui all'art. 54 *bis*, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972), ogni qual volta la pretesa derivi dal mancato versamento di somme esposte in dichiarazione dallo stesso contribuente ovvero – come nel caso di specie – da una divergenza



tra le somme dichiarate e quelle effettivamente versate in ragione della intervenuta detrazione del credito IVA;

6.5. infatti, la comunicazione preventiva all'iscrizione a ruolo è necessaria solo quando vengano rilevati degli errori nella dichiarazione, mentre in caso di riscontrata regolarità dichiarativa non vi è alcun obbligo di preventiva informazione se il contribuente ha poi ommesso di versare gli importi dichiarati, o, con riferimento all'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000, se non «sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione» (cfr. Cass. n. 3154 del 17/02/2015, Cass. n. 42 del 03/01/2014, Cass. n. 17396 del 23/07/2010);

6.5.1. nel caso di comunicazione dell'esito della liquidazione (cd. comunicazione di irregolarità), prevista dal terzo comma dell'art. 36 *bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54 *bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, il relativo obbligo imposto all'amministrazione non è sanzionato da alcuna nullità, dovendo parlarsi di semplice irregolarità (Cass. n. 17479 del 28/06/2019; Cass. n. 13759 del 06/07/2016);

6.5.2. con riferimento poi al contraddittorio endoprocedimentale imposto dall'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000 – obbligo il cui inadempimento è stavolta sanzionato con la nullità – è utile ribadire che, secondo orientamento consolidato nella giurisprudenza di legittimità esso non è imposto *«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; v. Cass. n. 15584 del 08/07/2014; Cass. n. 12023 del 10/06/2015);

6.5.3. né può ragionevolmente sostenersi che l'avviso bonario sia necessario al fine di ottenere un minor aggravio di sanzioni, atteso che, a seguito della notifica della cartella, è sempre possibile effettuare il pagamento di quanto dovuto con riduzione della sanzione (cfr. Cass. 17479 del 2019, *cit.*);

6.6. quanto sopra è sufficiente per ritenere l'infondatezza anche del terzo motivo, ancora una volta a prescindere dalla effettiva sussistenza di qualsivoglia giudicato interno;

6.7. il primo motivo è, invece, fondato;

6.8. ^(omissis) ha legittimamente fatto valere, in sede di impugnazione avverso la cartella di pagamento, il suo diritto (sostanziale) alla detrazione dell'IVA anche in assenza della formale compilazione della dichiarazione annuale, così come chiarito da Cass. S.U. n. 17758 del 2016, *cit.*;

6.9. ne consegue che la causa va rimessa al giudice del rinvio perché verifichi la effettiva sussistenza dei requisiti sostanziali del diritto alla detrazione, ivi compresa la decorrenza del termine di decadenza biennale (cfr. Cass. n. 19938 del 27/07/2018);

7. in conclusione, va accolto il primo motivo di ricorso, rigettati gli altri; la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto e rinviata alla CTR della Campania, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

La richiesta di distrazione delle spese resta assorbita.



P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, rigetta gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma il 11 dicembre 2020.

Il Presidente

(Giuseppe Fuochi Tinarelli)

SD 26 J.
24

