



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Giuseppe Fuochi Tinarelli - Presidente -

*Oggetto: controllo  
automatizzato  
dichiarazione*

Tania Hmeljak - Consigliere -

R.G.N.  
3037/2019

Francesco Federici - Consigliere -

Cron.

Maria Giulia Putaturo - Consigliere -

AC -

Donati Viscido di Nocera

28/5/2025

Pierpaolo Gori - Consigliere Rel. -

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 3037/2019 R.G. proposto da

[REDACTED] - S.R.L., in  
persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa  
dall'Avv. [REDACTED] elettivamente domiciliata presso il suo studio  
in Roma, [REDACTED]

- *ricorrente* -

contro



AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

– controricorrente –

nonché

AGENZIA DELLE ENTRATE-RISCOSSIONE, in persona del legale rappresentante pro tempore;

– intimata –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 4098/17/2018, depositata il 14.6.2018 e non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 28 maggio 2025 dal consigliere Pierpaolo Gori.

**Rilevato che:**

1. Con sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 4098/17/2018, depositata il 14.6.2018 veniva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma n. 22260/8/2016 che aveva accolto il ricorso introduttivo della [REDACTED] S.r.l..

2. L'impugnazione aveva ad oggetto la cartella di pagamento emessa ex artt. 36 bis d.P.R. 600/73 e dell'art. 54 bis d.P.R. 633/1972 per II.DD. e IVA 2009 a seguito di controllo dei dati dichiarati dalla contribuente sul Modello unico e il giudice d'appello riteneva legittima la procedura, senza necessità di previo avviso bonario in assenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, essendo emerso dalla dichiarazione un credito relativo all'anno precedente che a suo giudizio non poteva essere riportato dato che la dichiarazione era stata trasmessa tardivamente.



3. Avverso la sentenza d'appello ha proposto ricorso per Cassazione la contribuente deducendo tre motivi, che illustra con memoria ex art.380-bis.1. cod. proc. civ. Mentre l'agente della riscossione è rimasto intimato, l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo la ricorrente prospetta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 54 bis, 30 e 55 del d.P.R. n. 633/1972, 36 bis del d.P.R. n. 600/1973 e 5 del d.lgs. n. 471/1997, per avere il giudice di seconde cure ritenuto legittimo il recupero dell'imposta, operato dall'Agenzia all'esito dei controlli automatizzati eseguiti sui dati della dichiarazione presentata, in quanto il credito IVA non poteva essere riportato stante la tardività della trasmissione della dichiarazione relativa all'annualità.

1.1. La ricorrente sostiene la legittimità della detrazione dell'eccedenza d'imposta nonostante la dichiarazione annuale fosse stata presentata tardivamente, in quanto l'Agenzia non ha contestato la regolarità sostanziale del credito d'imposta, avendo l'Agenzia «rivendicato (unicamente) gli effetti preclusivi legati alla tardività della dichiarazione» (cfr. p. 11 ricorso).

2. Il motivo è fondato nei termini che seguono.

2.1. La giurisprudenza di questa Corte, a partire dalle SS.UU. n. 17757/2016, è pacifica nell'affermare che la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente



abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione. La giurisprudenza della Corte (Cfr. Cass. n.33626/2018), inoltre, precisa che nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto, ovvero non sia controverso, che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili.

2.2. Orbene, è errata, perché in contrasto con la giurisprudenza di legittimità che precede, l'affermazione del giudice secondo cui il credito IVA vantato dalla contribuente «non poteva essere riportato atteso che la dichiarazione 2008 era stata trasmessa tardivamente» (cfr. p.3 sentenza, in calce), poiché il contribuente ha diritto all'esercizio del credito entro la cornice biennale suddetta, potendo dimostrare l'esistenza del diritto anche direttamente nel giudizio.

Tuttavia, manca un chiaro accertamento circa la prova dell'esistenza del credito, non potendo la circostanza essere desunta da una generica applicazione del principio di non contestazione. Né è idonea a tal fine, perché troppo secca, l'affermazione in sentenza secondo cui «il recupero dell'imposta effettuato dall'Ufficio si appalesa quindi legittimo all'esito dei controlli eseguiti sui dati della dichiarazione presentata, che evidenziava un credito IVA relativo all'anno precedente (2008)» (*ibidem*). Il sede di rinvio il giudice valuterà se è stata fornita o meno nel giudizio la prova dell'esistenza del credito, attraverso idonea documentazione, dandone conto nella motivazione.

3. Con il secondo motivo la ricorrente censura, in rapporto all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 6, comma 5, della Legge n. 212/2000, 36 bis del d.P.R. n. 600/1973 e 54 del d.P.R. n. 633/1972, per avere il giudice di seconde cure ritenuto non



necessaria, ai fini dell'iscrizione a ruolo, alcuna preventiva comunicazione.

#### 4. Il motivo è infondato.

4.1. Occorre rilevare in primo luogo che la ricorrente non censura l'accertamento in fatto secondo il quale la cartella è originata da un controllo delle dichiarazioni, pertanto in tema di controlli delle dichiarazioni tributarie l'attività dell'Ufficio accertatore, qualora nasca da una verifica di dati indicati da quest'ultimo e dalle incongruenze dagli stessi risultanti, non implica valutazioni, sicché è legittima l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi degli artt. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, non essendo necessario un previo avviso di recupero (Cass., Sez. 6-5, 10 dicembre 2021, n. 39331; Cass., Sez. 6-5, 20 dicembre 2017, n. 4360; Cass., Sez. U., 8 settembre 2016, n. 17758).

La Suprema Corte ha avuto modo di precisare numerose volte (ad es. cfr. Cass. Ordinanza n. 27724 del 2 ottobre 2023) che l'obbligo di notificare la comunicazione di irregolarità prima della cartella esattoriale sussiste soltanto qualora vi siano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione dei redditi.

Infatti, quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio emerge un'imposta o una maggiore imposta, il relativo obbligo imposto all'amministrazione non è sanzionato da alcuna nullità, poiché si tratta di una forma blanda di partecipazione del contribuente nel procedimento, inidonea a generare un vincolo procedimentale in termini di obbligatoria attivazione del contraddittorio endoprocedimentale.



4.2. La conclusione si giustifica in considerazione del maggiore grado di attendibilità delle irregolarità riscontrabili, cui non può che corrispondere una conseguente irrilevanza della violazione di tale disciplina partecipativa ai fini della validità del consequenziale provvedimento di iscrizione a ruolo. In buona sostanza (v. Cass. sentenza del 06/03/2024 n. 5981), nei procedimenti ordinari di liquidazione dei tributi dovuti in base alle dichiarazioni, in considerazione dell'elevato grado di attendibilità delle irregolarità riscontrabili, lo svolgimento di un effettivo contraddittorio fra ufficio e contribuente, ad avviso del legislatore, non rappresenta una fase indispensabile del procedimento, essendo sempre possibile per il contribuente far valere eventuali doglianze in punto di illegittimità della pretesa impositiva in sede di impugnazione del consequenziale provvedimento di iscrizione a ruolo. Con riferimento poi al contraddittorio endoprocedimentale imposto dall'art.6, comma 5, Statuto del contribuente, obbligo sanzionato con la nullità in caso di inadempimento, è utile ribadire che, secondo orientamento consolidato nella giurisprudenza di legittimità, esso, nel quadro normativo applicabile *ratione temporis* non è imposto in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ma soltanto qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

4.3. Deve ritenersi perciò, in ultima analisi, logica e coerente con il sopra ricostruito principio di diritto, che va reiterato anche nel caso di specie, la pronuncia del giudice di seconde cure, il quale ha espressamente escluso la sussistenza di dubbi sull'ammontare del credito di imposta e così la necessità, ai fini della iscrizione a ruolo della preventiva comunicazione.

5. Con il terzo motivo la ricorrente prospetta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 3 della



Legge n. 241/1990, 6 e 7 della Legge n. 212/2000, 36 bis del d.P.R. n. 600/1973 e 54 bis del d.P.R. n. 633/1972, per avere il giudice di seconde cure ritenuto legittimo il recupero dell'imposta nonostante la carenza di motivazione della cartella di pagamento.

6. Il motivo è inammissibile.

6.1. A fronte dell'accertamento fattuale di adeguatezza della motivazione della cartella espletato dalla CTR, la quale ha stabilito che «la cartella di pagamento impugnata contiene l'indicazione degli esiti del controllo della dichiarazione secondo le procedure automatizzate di cui agli artt. 36 bis d.P.R. 600/73 e dell'art. 54 bis d.P.R. 633/1972; pertanto la liquidazione delle imposte è avvenuta sulla base dei dati dichiarati dalla stessa contribuente sul Mod. Unico 2009» (cfr. p. 2 sentenza), la ricorrente ripropone genericamente la propria tesi contrapposta e già vagliata dal giudice di assenza di motivazione ribadendo la carenza dell'atto prodromico costituito dalla comunicazione di irregolarità, ma non riproduce il contenuto della cartella impugnata.

6.2. Per sostenere prima e dimostrare poi la denunciata ingiustizia della sentenza di secondo grado è onere della ricorrente indicare puntualmente il contenuto dell'atto impositivo richiamato all'interno della censura e segnalare specificamente di aver sollevato la relativa contestazione negli atti del giudizio di merito, che avrebbero potuto confutare la carenza motivazionale, e non limitarsi, come fatto nelle pagine 18 e 19, a generici richiami (es. *«l'insieme delle questioni trattate porta a ritenere che l'emissione della cartella di pagamento impugnata non sia assolutamente sorretta da una valida e legittima motivazione ovvero la stessa è poco chiara o criptica ovvero errata nell'indicazione dell'atto asseritamente presupposto»*) che rendono la censura non decisiva. Con riferimento alla specificità del ricorso per



cassazione, infatti, le argomentazioni del dissenso che la parte intende sollevare nei riguardi della decisione impugnata debbono essere formulate in termini tali da soddisfare esigenze di specificità, di completezza e di riferibilità a quanto pronunciato.

7. In conclusione, in accoglimento del primo motivo di ricorso, rigettati i restanti, la sentenza del giudice di seconde cure dev'essere cassata e, per l'effetto, la controversia va rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, perché sia valutato se è stata fornita la prova del credito e per la liquidazione delle spese di lite.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso rigettati i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione ai profili e per la liquidazione delle spese di lite.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 28.5.2025

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

