

Civile Sent. Sez. U Num. 17758 Anno 2016

Presidente: AMOROSO GIOVANNI

Relatore: CIRILLO ETTORE

Data pubblicazione: 08/09/2016

SENTENZA

2016
331 sul ricorso 1504-2013 proposto da:

COMUNE SAN NICOLA DA CRISSA, in persona di Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA P.L. CATTOLICA 3, presso lo studio dell'avvocato ALESSANDRO CIUFOLINI, rappresentato e difeso dall'avvocato MARIA CATERINA INZILLO, per delega a margine del ricorso;

- **ricorrente** -



contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

nonchè contro

EQUITALIA S.U.D. S.P.A., CONCESSIONE DI VIBO VALENTIA;

- intimata -

avverso la sentenza n. 29/03/2011 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di CATANZARO, depositata l'08/11/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 21/06/2016 dal Consigliere Dott. ETTORE CIRILLO;

udito l'Avvocato Giancarlo CASELLI per l'Avvocatura Generale dello Stato;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. PIERFELICE PRATIS, che ha concluso per il rigetto del ricorso.



RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza dell'8 novembre 2011 la Commissione tributaria regionale della Calabria ha accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti del Comune di San Nicola da Crissa e, riformando la decisione della Commissione tributaria provinciale di Vibo Valentia, ha confermato la cartella di pagamento emessa a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione IVA per l'anno 2004, dove l'ente locale aveva esposto un credito d'imposta riportato dall'annualità precedente, rispetto alla quale, dall'interrogazione dell'anagrafe tributaria, la dichiarazione IVA risultava essere stata omessa.

2. Il giudice d'appello, premesso che un credito d'imposta non esposto nella dichiarazione annuale IVA non poteva essere portato in detrazione nella dichiarazione per l'anno successivo dovendo essere invece richiesto con domanda di rimborso, ha osservato che il Comune non ha affatto contrastato le risultanze dell'anagrafe tributaria circa l'omissione della dichiarazione IVA e si è limitato a sostenere la legittimità del credito d'imposta invocando documentazione in suo possesso ma nei fatti mai prodotta in giudizio. Ha, pertanto, concluso per la correttezza dell'iscrizione a ruolo effettuata dal Fisco avvalendosi dei poteri riconosciutigli dall'art. 54-bis, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

3. Ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi e memorie, l'ente locale; l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso mentre l'intimata Equitalia non ha spiegato alcuna attività difensiva.

La causa, rimessa all'udienza pubblica a seguito di ordinanza emessa della sottosezione tributaria della sesta sezione civile all'esito dell'adunanza camerale del 16 aprile 2014, è pervenuta dinanzi alle sezioni unite a seguito di ordinanza interlocutoria della quinta sezione civile n. 22902 del 2014. L'ente locale si difende con ulteriore memoria.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il **primo motivo** di ricorso, denunciando violazione dell'art. 53 proc. trib. in relazione all'art. 360 n.3 e n.4 cod. proc. civ. e vizio motivazionale ex art. 360 n.5 cod. proc. civ., il Comune ricorrente lamenta l'omesso rilievo, da parte della Commissione tributaria regionale, dell'inammissibilità dell'appello per "aspecificità" dei motivi di gravame.

Il motivo non è fondato.



La sentenza di prime cure aveva fondato l'accoglimento del ricorso sulla considerazione che la pretesa del Fisco si collocava fuori dei casi previsti per il controllo automatizzato, circoscritto dall'art. 54-bis del decreto IVA ai soli casi di errori materiali o di calcolo ovvero alle ipotesi di omessi o intempestivi versamenti emergenti dalla stessa dichiarazione fiscale del contribuente.

L'appello dell'Ufficio, nelle parti riportate in ricorso, si sofferma sul fatto che il credito d'imposta, ove sia stata omessa la dichiarazione annuale, non può essere portato in detrazione nell'anno successivo ma solo richiesto con domanda di rimborso (articoli 30 e 55 del decreto IVA) e a tal fine impugna esplicitamente la sentenza nella parte in cui nega il ricorso alla procedura automatizzata di rettifica della dichiarazione, non evidenziandosi, per il primo giudice, alcun errore materiale o di calcolo.

Si tratta, dunque, di argomento evidentemente svolto in termini di contrapposizione logica e giuridica rispetto alla tesi accolta nella sentenza appellata e validamente proposto ai fini impugnatori che non necessitano affatto l'esame dettagliato di tutti i singoli passaggi argomentativi (Cass. n. 5445 e n. 12984 del 2006).

2. Con il **secondo motivo**, denunciando violazione dell'art. 57 proc. trib., pare dolersi dell'introduzione di *ius novorum* in appello da parte del Fisco, che avrebbe mutato i termini della contestazione e dedotto «motivi e circostanze diversi da quelli contenuti nell'atto di accertamento».

Il motivo non è fondato.

A prescindere dal fatto che la pretesa fiscale è stata direttamente azionata con cartella di pagamento – e non con avviso di accertamento – è evidente dal contenuto delle parti salienti degli atti riportate per autosufficienza del ricorso che il titolo della pretesa fiscale è rimasto sempre lo stesso, cioè la rideterminazione del saldo dichiarato dalla parte contribuente per effetto del disconoscimento automatico della detrazione del credito d'imposta derivante dall'anno precedente in assenza di dichiarazione *pro tempore*.

3. Con il **terzo motivo**, il Comune denuncia cumulativamente violazioni di norme di diritto sostanziale (art. 2697 cod. civ.) e processuale (art. 112 cod. proc. civ.) nonché vizi motivazionali.

In primo luogo, riguardo alla violazione dell'art. 2697 cod. civ., lamenta che il giudice d'appello avrebbe attribuito valenza probatoria alla contestata interrogazione dell'anagrafe tributaria circa



l'omissione delle pregresse dichiarazioni; osserva, sul punto, che detta interrogazione, proveniente dalla stessa amministrazione finanziaria, non sarebbe stata neppure prodotta in giudizio e che, ciononostante, il giudice d'appello aveva posto a carico del Comune l'onere di provare di aver presentato le dichiarazioni IVA di riferimento.

Inoltre, l'ente locale assume che la sentenza sarebbe insufficientemente ed illogicamente motivata sul punto concernente la contestazione e la produzione documentale.

Infine, il ricorrente denuncia la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (art.112 cod. proc. civ.) perché (a) la mancata presentazione delle dichiarazioni annuali dal 2002 in poi era estranea all'oggetto della lite al pari dell'esistenza e della spettanza del credito IVA e (b) il Comune non avrebbe potuto contestare le risultanze dell'anagrafe tributaria, non avendo l'Ufficio prodotto in giudizio la relativa interrogazione.

Le tre censure non sono fondate.

La cartella è stata emessa con la procedura del controllo automatizzato della dichiarazione fiscale esclusivamente per la mancanza della dichiarazione annuale precedente e, dunque, per la mancanza di un ritenuto presupposto legale per la detraibilità del pregresso credito d'imposta; pertanto, non si comprende affatto in cosa consista la *mutatio libelli* ascritta al Fisco appellante così come la violazione dell'art.112 cod. proc. civ. addebitata al giudice d'appello.

Quanto al resto si osserva che la detrazione dell'imposta pagata per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa è subordinata, in caso di contestazione da parte dell'Ufficio, alla relativa prova, che dev'essere fornita dal contribuente mediante la produzione delle fatture e del registro in cui vanno annotate e delle dichiarazioni periodiche in base ai criteri generali di riparto dell'onere della prova previsti dall'art. 2697 cod. civ. ed alle specifiche disposizioni del decreto IVA e della sesta direttiva, che regolano la materia della deducibilità dell'imposta assolta (conf. Cass. Sez. U, ud. 21 giugno 2016, *Fall. LTS*).

4. Con il **quarto** e ultimo **motivo** di ricorso, denunciando vizi motivazionali e plurime violazioni di norme di diritto (articoli 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), la parte ricorrente formula due censure.

In primo luogo, si duole del fatto che il giudice d'appello ha motivato la propria decisione sul rilievo che la somma oggetto della cartella



corrispondeva a un credito d'imposta irrivalentemente portato in detrazione, senza però enucleare gli elementi di fatto da cui aveva tratto detto convincimento.

In secondo luogo si duole del fatto che il giudice d'appello, sul rilievo che la somma oggetto della cartella corrispondeva a un credito d'imposta irrivalentemente portato in detrazione, abbia trascurato che quello compiuto dal Fisco non era stato quel mero controllo cartolare, unico ad essere consentito dall'art. 54-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, a pena d'illegittimità della procedura adottata.

4.1. Il primo profilo di censura è manifestamente infondato atteso che la Commissione tributaria regionale ha opportunamente considerato che era pacifico nel dibattito processuale che il fondamento dell'iscrizione a ruolo era dato dall'asserita irrivalentità della detrazione del credito d'imposta a causa della mancanza della dichiarazione per l'anno di precedente maturazione.

4.2. Il secondo profilo è, invece, meritevole di approfondimento ed è oggetto dell'ordinanza interlocutoria n. 22902 del 2014.

Sul punto osserva la quinta sezione che nella giurisprudenza tributaria della Corte di cassazione si rinvengono due diversi indirizzi interpretativi.

Il primo orientamento - riferibile in via esemplificativa alle decisioni del 22 aprile 2009, n. 9564, e del 4 maggio 2010, n. 10674, sui limiti operativi dell'art. 54-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - ritiene che «allorquando il credito portato in detrazione non risulti dalla dichiarazione annuale, sia perché diverso sia, più radicalmente, perché la stessa non è stata presentata, è pienamente legittimo il ricorso alla procedura *de qua*» (cfr. implicitamente anche Cass., 16 ottobre 2012, n. 17754).

Il secondo orientamento - riferibile, sullo stesso tema, alla decisione del 3 aprile 2012, n. 5318, nonché a quella del 15 febbraio 2013, n. 3755 (con rinvii a: Corte cost., 7 aprile 1988, n. 430; Cass. 27 maggio 2011, n. 11712; Cass. 21 aprile 2011, n. 9224; Cass. 23 luglio 2010, n. 27396; Cass. 8 maggio 2007, n. 13591) - ritiene che «la negazione della detrazione nell'anno in verifica di un credito dell'anno precedente, per il quale la dichiarazione è stata omessa, non può essere ricondotta al mero controllo cartolare, in quanto implica verifiche e valutazioni giuridiche, dovendo ritenersi che il disconoscimento dei crediti e l'iscrizione della conseguente maggiore imposta dovevano, pertanto, avvenire previa emissione di motivato avviso di rettifica».



5. Questo secondo indirizzo, nel delineare il perimetro da assegnare al procedimento di controllo automatizzato nonché ai poteri conferiti al Fisco in seno ed in esito a questo, rileva che l'iscrizione a ruolo è consentita soltanto allorquando sia rilevato un errore materiale o di calcolo manifestamente evidente, ovvero risultino vizi di forma nella compilazione della dichiarazione o, ancora, emergano indicazioni oggettivamente contraddittorie, qualora, peraltro, tali vizi ed irregolarità siano intrinseci alla dichiarazione del contribuente.

5.1. Per l'orientamento in esame non può l'amministrazione procedere all'iscrizione desumendo *aliunde* i parametri della verifica, né può pervenire alla correzione dei vizi o delle irregolarità riscontrate sulla base di una diversa valutazione qualitativa o quantitativa del presupposto di imposta.

5.2. La mancanza della dichiarazione annuale concernente l'esercizio in cui il credito d'imposta si assume maturato non consentirebbe di svolgere quel mero riscontro cartolare che la legge richiede. Di qui la necessità di procedere ad autonomo accertamento, presidiato dalle ordinarie garanzie difensive; non sarebbe prospettabile, in questo caso, una mera attività esecutiva con la quale l'Ufficio finanziario si limiti a dare attuazione alla dichiarazione sottoscritta dal contribuente, come espressamente stabilito dalla legge allorquando dispone che «i dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista dal presente articolo si considerano, a tutti gli effetti come dichiarati dal contribuente e dal sostituto di imposta».

6. Riguardo al contrapposto e condivisibile primo indirizzo, favorevole alla posizione del Fisco, si osserva che - sulla base dei dati indicati nella dichiarazione ovvero in possesso dell'anagrafe tributaria - l'art. 54-bis, secondo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, riconosce in capo all'amministrazione finanziaria il potere di: a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dal dichiarante riguardo alla determinazione del volume d'affari e alla liquidazione dell'imposta; b) correggere gli errori materiali riscontrati nel riporto delle eccedenze d'imposta derivanti da precedenti dichiarazioni; c) controllare la tempestività dei versamenti dell'imposta (acconto, conguaglio, liquidazione periodica) e la loro coerenza con le risultanze della dichiarazione annuale.

Si tratta, dunque, di controllo formale che avviene attraverso quelle procedure automatizzate che non comportano alcuna verifica della



posizione sostanziale della parte contribuente. Perciò si è detto in dottrina che il controllo formale attraverso procedure "automatizzate" attiene a questioni liquidative dell'imposta sulla scorta di quanto dichiarato dal contribuente, di talché il controllo resta appunto "formale", non contrapponendosi una diversa ricostruzione sostanziale dei dati da parte dell'amministrazione finanziaria.

Nella giurisprudenza di legittimità si è pure detto che, nel momento in cui il Fisco procede a una vera e propria interpretazione e valutazione dei dati indicati in dichiarazione, non si può più parlare di controllo automatizzato della dichiarazione, bensì di autentico accertamento (Cass., 6 agosto 2008, n. 21176; Cass., 26 gennaio 2007, n. 1721; Cass., 16 settembre 2005, n. 18415; Cass., 17 marzo 2000, n. 3119); sicché, in questi casi, la relativa pretesa dell'amministrazione finanziaria dovrebbe essere fatta valere con l'emanazione di avviso, quale atto impositivo, e non con la diretta iscrizione a ruolo seguita da cartella di pagamento.

6.1. In proposito, la Relazione accompagnatoria al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, che ha definito il perimetro degli omologhi controlli automatizzati disciplinati dagli articoli 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, chiarisce che si tratta di una procedura che «tende a rimuovere gli errori e le inesattezze risultanti in modo obiettivo dalla dichiarazione e che non comportano giudizi di valutazione ed estimazione delle componenti positive e negative del reddito»

Orbene entrambe le disposizioni introdotte dal decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, stabiliscono che, «avvalendosi di procedure automatizzate», l'amministrazione provvede «sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni fiscali presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria».

Il senso di una normativa di tal genere non può che essere quello di un controllo fatto grazie all'utilizzo di quei mezzi informatici che consentono di correlare i dati esposti nelle dichiarazioni e le informazioni sul contribuente reperibili nell'anagrafe tributaria (regolata dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 605 e dal d.P.R. 2 novembre 1976, n. 784). Si tratta di un sistema informativo nel quale sono immagazzinate principalmente quelle notizie essenziali risultanti dalle dichiarazioni fiscali.

Nella mancata presentazione di una dichiarazione annuale IVA può ben



ravvisarsi una di quelle notizie che rilevano come mero dato storico dal quale derivano conseguenze giuridiche. Sicché non vi sarebbe ragione di non consentire la lavorazione con procedura automatizzata di un dato omissivo, dovendo l'amministrazione provvedere, appunto, «sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni fiscali presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria».

6.2. E' vero che la Corte costituzionale, nell'ordinanza del 7 aprile 1988, n. 430, afferma che la liquidazione *ex art. 36-bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è operata sulla base delle dichiarazioni presentate mediante un mero riscontro cartolare, nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla legge, vertenti su errori materiali e di calcolo immediatamente rilevabili, senza la necessità quindi di alcuna istruttoria; ma all'epoca di tale pronuncia il testo vigente dell'art. 36-*bis* non faceva cenno al potere per l'amministrazione di provvedere con procedura automatizzata «sulla base dei dati ... in possesso dell'anagrafe tributaria».

6.3. Nel caso specifico il controllo automatizzato del dato della detrazione per pregresso credito d'imposta inserito nella dichiarazione annuale IVA non può che essere fatto in correlazione con il dato presente nell'anagrafe tributaria sulla presentazione o meno della dichiarazione annuale IVA nell'anno di maturazione del ridotto credito d'imposta ed è uno dei casi più tipici e semplici di controllo meramente formale, atteso che esso non tocca la posizione sostanziale della parte contribuente ed è scevro da profili valutativi e/o estimativi e da atti d'indagine diversi da quel mero raffronto tra la dichiarazione fiscale e l'anagrafe tributaria esplicitamente consentito dall'art. 54-*bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (conf. Cass. Sez. U, ud. 21 giugno 2016, *Fall. LTS*).

6.4. Né rileva che ciò comporta l'applicazione di norme giuridiche, quali quelle derivanti dal combinato disposto degli articoli 30 e 55 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Il tema dell'applicazione diretta e immediata di norme giuridiche in sede di controllo automatizzato è stato approfondito dalla Corte di cassazione in materia di oneri, affermandosi - ad esempio - che il recupero degli oneri non contemplati dall'art. 10 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, è consentito quando sia desumibile *ictu oculi*, dal controllo formale della dichiarazione e dell'allegata documentazione, che il titolo è diverso da quello previsto dalla lettera della legge, e non anche quando tale



indeducibilità sia ricavabile dall'interpretazione di detta documentazione o della norma giuridica (Cass., 15 giugno 2007, n. 14019; conf. Cass., 8 luglio 1996, n.6193; Cass., 29 febbraio 2008, n. 5460).

Dunque, se manca una diversa valutazione nell'*an* o nel *quantum* del presupposto impositivo ovvero una diversa valutazione della esistenza di crediti o oneri, l'amministrazione può liquidare quanto rilevato nel controllo formale ed effettuare l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella, senza necessariamente dover emettere un previo avviso di accertamento in rettifica (Cass., 21 aprile 2011, n. 9224).

6.5. Da qui deriva, in materia di IVA (articoli 30 e 55 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), la correttezza della tesi giurisprudenziale secondo cui «allorquando il credito portato in detrazione non risulti dalla dichiarazione annuale, sia perché diverso sia, più radicalmente, perché la stessa non è stata presentata, è pienamente legittimo il ricorso alla procedura *de qua*» (così Cass., 2 aprile 2009, n. 9564).

Si tratta, seguendo la logica dell'indirizzo in esame, di mera attività esecutiva con la quale l'Ufficio finanziario si limita a dare attuazione al precetto legale rispetto ai dati di dichiarazione, come chiaramente evidenziato dall'art. 54-*bis*, quarto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui «i dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista dal presente articolo si considerano, a tutti gli effetti come dichiarati dal contribuente». Quest'ultimo, sulla base del principio dell'onere e della prossimità della prova, potrebbe poi esercitare il proprio diritto di difesa, documentando in giudizio l'avvenuta presentazione della dichiarazione annuale ritenuta omessa dal Fisco sulla scorta dell'anagrafe tributaria.

6.6. Il procedimento di controllo automatizzato dei dati è eseguito senza alcun intervento diretto degli uffici e in forza dell'art. 54-*bis* può essere attivato nei casi di mancata considerazione dei pagamenti effettuati, errata o incompleta trasmissione e/o ricezione dei dati della dichiarazione, errori di compilazione della dichiarazione da parte del contribuente sanabili e facilmente riconoscibili, errata individuazione del contribuente, incoerenza della dichiarazione, eccedenze di imposta non completamente confermate dal sistema informativo (circ. n. 100/E e n. 143/E del 2000; circ. n. 34/E del 2012 e 21/E del 2013). La procedura si conclude con un atto liquidatorio ai fini dell'iscrizione a ruolo a titolo definitivo ai sensi del terzo comma dell'art. 54-*bis* e del sesto comma dell'art.60.

6.7. Si tratta, con altre parole, d'intervenire su errori e/o omissioni



del contribuente, con la procedura automatizzata previste dall'art. 54-bis che comporta di per sé stessa lo "scarto" e la "ripresa" delle posizioni fiscali formalmente irregolari alla luce delle risultanze dell'anagrafe tributaria (Cass. Sez. U, Ud. 21 giugno 2016, *Fall. LTS*).

Tale procedura può ben costituire innesco iniziale dell'azione del fisco, restando in disparte il rilievo che il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto – ovvero non controverso - che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili e di deduzione eseguita entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto (conf. Cass. Sez. U, ud. 21 giugno 2016, *Fall. LTS*). Ciò tuttavia non rileva nella specie, non essendo tale diversa questione oggetto specifico di alcun motivo di ricorso (rispetto al negativo accertamento di fatto compiuto dal giudice d'appello).

6.8. In conclusione, nel rigettare anche la seconda censura del quarto motivo di ricorso, deve essere enunciato il seguente principio di diritto:

«In fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la conseguenziale emissione di cartella di pagamento, ben 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 e da atti d'indagine diversi da mero raffronto con dati ed elementi in possesso dell'anagrafe tributaria, ai sensi degli articoli 54-bis e 60 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (fatta salva, nel successivo giudizio d'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 a IVA e finalizzati a operazioni imponibili)».

7. La complessità e l'incertezza delle questioni giuridiche che hanno richiesto l'intervento nomofilattico delle sezioni unite costituiscono giustificati motivi per la compensazione delle spese del giudizio di



legittimità tra le parti costituite.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e dichiara interamente compensate tra le parti costituite le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 21 giugno 2016.