

Giurisprudenza

La questione è mal "liquidata"

12 Luglio 2006

Il disconoscimento del credito d'imposta Iva, che non risulti *ictu oculi* dalla dichiarazione, non può avvenire con semplice iscrizione a ruolo, senza preventiva notifica dell'atto di accertamento



L'attività di liquidazione dell'Iva, emersa in sede di controllo formale della dichiarazione in cui siano presenti "*errori materiali e di calcolo*", ai sensi dell'articolo 60 del Dpr n. 633 del 1972, è soggetta ai medesimi limiti cui è soggetta la liquidazione delle imposte dirette, ai sensi dell'articolo 36-*bis* del Dpr n. 600 del 1973. Per tale ragione, il disconoscimento del

credito d'imposta Iva, quando presupponga la risoluzione di complesse questioni giuridiche ovvero l'esame di ulteriore documentazione, non può avvenire con mero atto di iscrizione a ruolo, e l'avviso di mora emesso senza preventiva notifica dell'atto di accertamento deve considerarsi nullo.

E' questo il principio espresso dalla Corte di cassazione, con la sentenza del 29 maggio 2006, n. 12762.

Il fatto e i motivi del ricorso

La questione ha tratto origine dall'avviso di mora con cui l'ufficio Iva di Torino intimava, all'ex socio accomandatario di una società in accomandita semplice fallita, il pagamento della maggiore imposta sul valore aggiunto per aver disconosciuto, nella liquidazione dell'Iva del periodo, il credito d'imposta portato in detrazione, a causa della tardiva presentazione della dichiarazione.

Dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, dato il parziale pagamento avvenuto in sede fallimentare, la somma dovuta a titolo d'imposta veniva ridotta e le sanzioni venivano,

conseguentemente, rideterminate. La Commissione tributaria regionale respingeva, infine, il ricorso presentato avverso la decisione della Ctp, ritenendo che l'avviso di mora, notificato al contribuente dopo la chiusura della procedura concorsuale e, dunque, in una fase in cui lo stesso non versava nelle condizioni di incapacità di agire derivanti dall'estensione del fallimento, era stato correttamente emesso, conformemente alle prescrizioni dell'articolo 60, comma 6, del Dpr n. 633 del 1972 (che consente il recupero dell'imposta senza ricorrere all'ordinaria procedura di rettifica), senza previa notifica di avviso di accertamento.

Avverso tale sentenza il contribuente proponeva ricorso per Cassazione, denunciando violazione e falsa applicazione dell'articolo 60, comma 6, del Dpr n. 633 del 1972, nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione. In particolare, il ricorrente deduceva che, analogamente a quanto disposto in materia di imposte sul reddito dall'articolo 36-*bis* del Dpr n. 600 del 1973, la disposizione oggetto del gravame (introdotta, in ambito Iva, dall'articolo 10 del Dl n. 323 del 1996, convertito, con modificazioni, con legge 8 agosto 1996, n. 425) è finalizzata a snellire l'attività dell'ufficio nei casi in cui l'esistenza del debito di imposta emerga *ictu oculi* e, dunque, in modo evidente, in sede di controllo formale della dichiarazione presentata dal contribuente.

Secondo la ricostruzione offerta dal contribuente, dunque, la disposizione avrebbe carattere eccezionale, in quanto derogatoria dell'ordinaria regola contenuta nell'articolo 54 del Dpr n. 633 del 1972 che, diversamente, impone la preventiva attività di rettifica. Dal carattere derogatorio e, dunque, eccezionale della disposizione *de qua* discenderebbe che la sua applicazione è ammessa nei soli casi tassativamente previsti e, cioè, oltre alle ipotesi di mancato versamento, nel caso in cui l'ufficio si sia limitato alla correzione di errori materiali che rendano superflua la rettifica.

Il ricorrente ha richiamato la sentenza n. 430 del 1988, con cui la Corte costituzionale ha affermato che la liquidazione del tributo, effettuata ai sensi dell'articolo 36-*bis* del Dpr n. 600 del 1973, non può avvenire al di fuori dei casi in cui sussista un riscontro cartolare, non implicante alcuna valutazione giuridica.

A giudizio del ricorrente, infatti, il disconoscimento del credito d'imposta presupponeva, nel caso in esame, una valutazione giuridica da parte dell'ufficio che non limitandosi a correggere un errore materiale della dichiarazione ha, bensì, applicato e interpretato l'articolo 37 del Dpr n. 633 del 1972 (articolo abrogato dall'articolo 9, comma 9, Dpr 22 luglio 1998, n. 322. Al riguardo si veda l'articolo 8, comma 6, Dpr n. 322 del 1998, "*Dichiarazione annuale in materia di imposta sul valore aggiunto e di versamenti unitari da parte di determinati contribuenti*"). Dunque, dalla mancata presentazione della dichiarazione non poteva discendere l'indetraibilità del credito d'imposta, ben potendo detto credito emergere anche dalle liquidazioni mensili di competenza.

I motivi della decisione

La Corte ha ritenuto che le censure del ricorrente fossero meritevoli d'accoglimento. La procedura di rettifica della dichiarazione senza preventivo accertamento è disciplinata dal comma 6 dell'articolo 60 del Dpr n. 633 del 1972, che dispone: "*L'imposta non versata, risultante dalla dichiarazione annuale, è iscritta direttamente nei ruoli a titolo definitivo unitamente ai relativi interessi e alla soprattassa di cui all'articolo 44. La stessa procedura deve intendersi applicabile per la maggiore imposta determinata a seguito della correzione di errori materiali o di calcolo rilevati dall'ufficio in sede di controllo della dichiarazione. L'ufficio, prima dell'iscrizione a ruolo, invita il contribuente a versare le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento dell'avviso, con applicazione della soprattassa pari al 60 per cento della somma non versata o versata in meno. Le somme dovute devono essere versate direttamente all'ufficio con le modalità di cui all'articolo 38, quarto comma*".

Tale norma consente all'ufficio di iscrivere direttamente a ruolo l'imposta dovuta in base alla dichiarazione, e la maggiore imposta che emerge dalla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione.

Analoga disciplina è prevista, in tema di imposte sui redditi, dall'articolo 36-*bis* del Dpr n. 600 del 1973, che consente all'ufficio di correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi. In particolare, l'ufficio può correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni; ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni; ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge; ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione.

Secondo la Suprema corte (*cf.*, Cassazione 2 novembre 2005, n. 21274), la possibilità degli uffici di iscrivere direttamente a ruolo la maggiore imposta dovuta trova la propria ragion d'essere nello "*stretto controllo cartolare della dichiarazione*" e nella correzione di errori materiali o di calcolo, mentre la stessa non può spingersi al punto di presupporre la risoluzione di questioni giuridiche o l'esame di atti diversi dalla dichiarazione stessa. La Cassazione, peraltro, ha ritenuto che tale principio debba trovare applicazione anche per le iscrizioni a ruolo in materia di Iva, stante l'identica finalità delle norme citate. Entrambe, infatti, perseguono la finalità di sollevare l'Amministrazione dall'attività di rettifica, nelle ipotesi in cui l'imposta dovuta sia determinata mediante un controllo meramente cartolare della dichiarazione, "*e cioè sulla base dei dati forniti*

dallo stesso contribuente o di una mera correzione di errori materiali o di calcolo degli stessi dati".

In applicazione dei summenzionati principi, i giudici hanno ritenuto che la disposizione che consente di iscrivere direttamente a ruolo la maggiore imposta dovuta non potesse trovare applicazione nel caso di specie, posto che, se anche il credito d'imposta risultava da una dichiarazione presentata in ritardo, il contribuente avrebbe comunque potuto beneficiare della detrazione sulla base delle risultanze contabili e delle dichiarazioni periodiche, conformemente a un orientamento espresso dalla stessa Corte (*cf.*, Cassazione n. 1204 del 2000).

Considerato, infatti, che sulla possibilità per il contribuente di avvalersi in sede di accertamento delle risultanze contabili e delle dichiarazioni periodiche per far valere il proprio credito d'imposta si registra un aperto contrasto giurisprudenziale, la risoluzione di tale problematica costituisce una complessa questione giuridica che non può essere ricondotta al controllo meramente cartolare previsto dall'articolo 60, comma 6, del Dpr n. 633 del 1972, che, dunque, non doveva trovare applicazione.

Alla stregua di tale argomentazione, la Suprema corte ha ritenuto che l'attività di disconoscimento del credito Iva, e la conseguente iscrizione a ruolo della maggiore imposta, fossero invalide in quanto non precedute da apposito avviso di rettifica.

Quando, dunque, l'Amministrazione finanziaria debba risolvere, ai fini della corretta determinazione dell'imposta risultante dalla dichiarazione, complesse questioni giuridiche in via propedeutica, non può procedere direttamente a iscrivere a ruolo le maggiori imposte che ritenga dovute in base alla dichiarazione ma deve preventivamente notificare atto di accertamento.

Rimangono, evidentemente, fuori da tale prescrizione, e dunque, restano assorbite nell'alveo delle situazioni legittimanti l'applicazione del citato articolo 60 del Dpr n. 633 del 1972 (e dell'articolo 36-*bis* del Dpr n. 600 del 1973, ai fini delle imposte sul reddito) tutte le altre ipotesi in cui la debenza della maggiore imposta risulti, sia nell'*an* che nel *quantum*, rilevabile *ictu oculi* dalla dichiarazione, senza necessità di ulteriori valutazioni o esami.

di

Francesca Zaccaria

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/questione-e-mal-liquidata>