

Civile Ord. Sez. 5 Num. 30686 Anno 2024

Presidente: FEDERICI FRANCESCO

Relatore: GORI PIERPAOLO

Data pubblicazione: 28/11/2024

*Oggetto: IVA forfetizzata
imposta intrattenimenti -
cartella- com. irregolarità
- principio di diritto*

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2955/2017 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domi-
ciliata in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

- ricorrente -

contro

xxxxxxx S.R.L., in persona del legale rappresentante p.t., rap-
presentata e difesa dall'Avv. Alessandro Riccioni (PEC: [alessandro-
riccioni1@ordineavvocatiroma.org](mailto:alessandro-riccioni1@ordineavvocatiroma.org)), dall'Avv. Stefania Montanaro
(PEC: montanaro.stefania@oravta.legalmail.it), ed elettivamente

domiciliata presso il suo studio del primo difensore in Roma, via Pro-perzio n.5;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza n.1699/28/16 della Commissione Tributaria Regionale della Puglia, sez. staccata di Taranto, depositata il 24.6.2016, non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 9 ottobre 2024 dal consigliere Pierpaolo Gori.

Rilevato che:

Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Puglia, sez. staccata di Taranto, veniva rigettato l'appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Taranto n. 518/2/11 con la quale il giudice aveva accolto il ricorso proposto dalla XXXXXX. avverso la cartella di pagamento relativa al periodo d'imposta 2005, recante la richiesta di pagamento di euro 54.424,00 per IVA, oltre interessi e sanzioni.

Il giudice di prime cure accoglieva il ricorso introduttivo sul rilievo che non sarebbe stato notificato alla società il titolo fondante la pretesa tributaria, né la comunicazione che precede l'iscrizione prevista dall'art.2 del d.lgs. n. 462/97, con l'ulteriore motivo di illegittimità consistente nella mancata instaurazione del contraddittorio con la società e nella mancata contestazione delle presunte violazioni.

Il giudice d'appello, in via preliminare, rigettava l'eccezione dell'appellata di asserita formazione di giudicato interno per mancata compiuta impugnazione della sentenza di primo grado, e confermava la decisione resa dalla CTP. Riteneva inesistente la notifica della comunicazione di irregolarità anteriormente alla notifica della cartella di pagamento, con conseguente conferma dell'annullamento di quest'ultima, in quanto era stato «precluso alla società di venire a conoscenza delle ragioni fattuali e giuridiche della pretesa erariale».

Avverso tale sentenza l'Agencia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione, articolato in quattro censure, al quale la contribuente ha replicato con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., viene dedotta la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art.112 cod. proc. civ. e violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato per ultrapetizione, non avendo l'appellata dedotto il profilo di invalidità della notifica dell'atto prodromico posto dal giudice a base della decisione.

2. Il secondo motivo dell'Agencia, in rapporto all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art.145 cod. proc. civ., nonché degli artt.7 L.890/1982 e 2697 cod. civ., quanto alla validità della notificazione alla persona giuridica.

3. Con il terzo motivo la ricorrente, ex art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., prospetta la violazione dell'art.7, secondo e sesto comma, L.890/1982 da parte della sentenza anche perché, in ogni caso, la notifica dell'atto presupposto non poteva considerarsi inesistente.

4. Con il quarto motivo l'Agencia delle Entrate, ai fini dell'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., deduce la violazione e falsa applicazione degli artt.14-ter, 14-quater e 14-quinquies del d.P.R. n. 640/1972, per non aver il giudice tenuto conto del fatto che la comunicazione, prevista dall'articolo 14-ter cit., a sua volta richiamato dall'articolo 14-quinquies del medesimo decreto (al fine del recupero, come nel caso di specie, dell'IVA sugli intrattenimenti) è finalizzata a richiedere e a comunicare i mancati pagamenti dell'imposta relativa agli apparecchi di intrattenimento dichiarati dalla parte, ha valenza analoga alla comunicazione di irregolarità prevista dall'articolo 36-bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, e il suo mancato invio non è sanzionato a pena di nullità.

5. Il quarto motivo, per priorità logica, va esaminato per primo ed è fondato, con assorbimento dei restanti.

5.1. La società osserva a pag.9 del controricorso che, con la cartella di pagamento impugnata, l'Agenzia delle Entrate non ha contestato alla contribuente omessi, carenti o intempestivi versamenti dovuti, ma ha inciso sulla liquidazione dell'IVA applicando il regime forfettario previsto dall'art. 74, comma 6, d.P.R. 633/72, in luogo di quello ordinario, ai sensi dell'art. 74, comma 5, d.P.R. 633/92. Secondo la società una simile operazione non potrebbe essere condotta da parte dell'Amministrazione finanziaria attraverso l'emissione di una cartella di pagamento non preceduta da comunicazione di irregolarità. Secondo la prospettazione difensiva, l'Ufficio, volendo modificare il metodo di liquidazione adottato dal contribuente, avrebbe dovuto procedere con la redazione di un p.v.c., previsto dall'art. 24 della L. 4/1929, richiamato dall'art. 37, comma 2, del d.P.R. 640/1972 e dall'art. 75, comma 1, del d.P.R. 633/1972, instaurando un procedimento accertativo con pieno dispiegamento del contraddittorio procedimentale. Per l'effetto, l'iscrizione della maggiore imposta conseguente alla immutazione del regime IVA avrebbe dovuto avvenire previa emissione di un motivato avviso di rettifica.

5.2. La tesi non è condivisibile. Sul piano normativo il Collegio osserva che l'art. 74, sesto comma, d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che «per gli intrattenimenti, i giochi e le altre attività» di cui alla tariffa allegata al d.P.R. n. 640 del 1972, «l'imposta si applica sulla stessa base imponibile» dell'imposta sugli intrattenimenti. L'imposta, inoltre, «è riscossa con le stesse modalità stabilite per quest'ultima» e «per il contenzioso si applica la disciplina stabilita per l'imposta sugli intrattenimenti». È anche previsto che «le singole imprese hanno la facoltà di optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari dandone comunicazione al concessionario».

L'interpretazione giurisprudenziale della Corte (cfr. Cass. n. 1166 del 17/01/2019) è nel senso che, in tema di imposte sugli intrattenimenti, l'IVA dev'essere determinata forfettariamente, ai sensi

dell'art. 74, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972, sicché essa non è assoggettata all'obbligo di dichiarazione annuale. Ne discende l'ulteriore conseguenza che l'accertamento delle eventuali violazioni deve avvenire, a pena di decadenza, ex art. 40 del d.P.R. n. 640 del 1972, nel termine di cinque anni dal giorno di commissione delle stesse, non trovando applicazione l'art. 57, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, che fa decorrere la prescrizione della pretesa impositiva dal 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

5.3. Il principio è stato ulteriormente specificato dalla Sezione (v. Cass. Sez. 5, ordinanza n. 29180 del 20/10/2021) nel senso che, ai fini della ripresa della maggiore IVA, determinata in via forfetizzata, connessa all'imposta sugli intrattenimenti (ISI), si applica la procedura disciplinata dagli artt. 14 ter e 14 quater d.P.R. n. 640 del 1972, sicché l'attività tipica è connotata dalla iscrizione a ruolo e dalla successiva emissione della cartella, la cui adozione deve avvenire entro i termini decadenziali ivi previsti (rispettivamente di tre e quattro anni), senza che rilevi l'emissione di un avviso di accertamento, non previsto e non necessario.

La decisione da ultimo citata precisa in parte motiva, in termini condivisi dal Collegio che per la riscossione dell'IVA connessa all'ISI determinata in via forfetizzata, vanno seguite le medesime modalità previste per la riscossione dell'ISI. Dunque, in caso di accertamento a seguito di controllo automatizzato (art. 14 ter), vi è applicazione dell'art. 14 quater, primo comma, il quale dispone: «le somme (...) sono iscritte direttamente nei ruoli, resi esecutivi a titolo definitivo nel termine di decadenza fissato al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di scadenza del termine per il pagamento delle imposte»). Trova inoltre applicazione il secondo comma dell'articolo da ultimo menzionato, secondo cui «Le cartelle di pagamento recanti i ruoli di cui al comma 1 devono essere notificate, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di scadenza del termine», del d.P.R. n. 640 del 1972.

5.4. Del resto, l'indicazione prevista dall'art. 14 quinquies d.P.R. n. 640 del 1972 non modifica ma, anzi, rafforza tale conclusione.

La norma prevede: «Le disposizioni di cui agli articoli 14-ter e 14-quater possono essere applicate anche dagli uffici dell'Agenzia delle entrate per il recupero dell'IVA connessa con l'imposta sugli intrattenimenti. A tal fine, l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato comunica all'Agenzia delle entrate le violazioni constatate in sede di controllo dell'imposta sugli intrattenimenti. Per quanto non previsto dagli articoli 14-ter e 14-quater si applicano le disposizioni in materia di IVA».

La disposizione ha un evidente carattere di chiusura: l'Agenzia delle entrate, in caso di evasione dell'imposta sugli intrattenimenti emersa in sede di controllo automatico, procede, come l'Agenzia delle dogane, alla riscossione della maggiore imposta secondo le modalità regolate dalle citate norme. A tal fine è specificamente previsto che debba essere inviata apposita segnalazione dall'una all'altra Agenzia. La locuzione «possono essere applicate» non sta, allora, ad indicare una qualche facoltatività degli strumenti in questione, ma solamente che le norme, pur previste in relazione al controllo automatizzato operato dall'Agenzia delle dogane, sono applicate, per l'identità della situazione e il già avvenuto unitario riscontro, anche per la riscossione dell'IVA forfezzata da parte dell'Agenzia delle entrate.

6. L'ultimo periodo della norma conclude questo percorso argomentativo, perché afferma che «per quanto non previsto» dagli artt. 14 ter e 14 quater «si applicano le disposizioni in materia di IVA».

La norma limita il ricorso all'ordinaria disciplina IVA a «quanto non previsto» e, quindi, non in funzione sostitutiva, ma solo per ipotesi, casi e condizioni che esulano dall'ambito delle citate norme.

L'evenienza più semplice è quella in cui il contribuente abbia esercitato (ritualmente) l'opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, che si discosta dai parametri rilevanti di accertamento automatico e, invece, confluisce nell'ambito dell'ordinaria attività, sicché è suscettibile di accertamento secondo le modalità usuali, sino a

concludersi con l'emissione di un avviso di accertamento ex art. 54 d.P.R. n. 633 del 1972.

Questa conclusione, del resto, continua in termini condivisi dal Collegio il ragionamento svolto dalla sentenza Cass. n. 29180/2021 in parte motiva, che trova riscontro nell'art. 74, sesto comma, d.P.R. n. 633 del 1972, secondo il quale, ove sia stata esercitata la facoltà di optare per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari il contribuente è tenuto a darne comunicazione all'esattore: si tratta di un'informativa che assolve all'evidente scopo di rendere la sua posizione estranea al meccanismo esattivo proprio dell'ISI.

7. Gli orientamenti da ultimo richiamati devono essere ulteriormente specificati nel senso che, da quanto precede, discende che l'adozione della comunicazione di irregolarità prevista dall'articolo 36-bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 anteriormente alla notifica della cartella di pagamento non è una necessità, bensì una mera ordinaria modalità alternativa rimessa alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, non essendo ciò imposto dagli artt. 14 ter, 14 quater e 14 quinquies d.P.R. n. 640 del 1972. Va così affermato il seguente principio di diritto:

«In tema di IVA, determinata in via forfetizzata, connessa all'imposta sugli intrattenimenti, ai sensi degli artt. 14 ter, 14 quater e 14 quinquies d.P.R. n. 640 del 1972 vigenti *ratione temporis*, non è necessaria la previa notifica della comunicazione di irregolarità prevista dall'articolo 36-bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, trattandosi di una mera facoltà per l'Amministrazione, ben potendo procedere in sua assenza attraverso iscrizione a ruolo e notifica della cartella di pagamento.»

In applicazione di quanto precede il quarto motivo di ricorso trova accoglimento, non essendo la decisione impugnata rispettosa del principio, con assorbimento delle restanti censure.

8. La sentenza impugnata va dunque riformata e alla sua cassazione segue il rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della

Puglia, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione al profilo e per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo di ricorso, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione al profilo, oltre che per la liquidazione delle spese di lite.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 9.10.2024