

Sentenza n. 12023 del 10 giugno 2015 (ud 20 aprile 2015) -

Cassazione Civile, Sez. V - Pres. PICCININNI Carlo - Est. PERRINO Angelina Maria
- Pm. ZENO Immacolata

-

-

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PICCININNI Carlo	-	Presidente	-
Dott. BIELLI Stefano	-	Consigliere	-
Dott. CIRILLO Ettore	-	Consigliere	-
Dott. OLIVIERI Stefano	-	Consigliere	-
Dott. PERRINO Angelina Maria	-	rel. Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso iscritto al numero 9619 del ruolo generale dell'anno 2010, proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del direttore pro tempore, rappresentato e difeso dall'AVVOCATURA DELLO STATO, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, domicilia;

- ricorrente -

contro

Studio legale Scozzafava associazione professionale, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso, giusta procura speciale a margine del controricorso, dall'avv. MARINI GIUSEPPE, presso lo studio del quale in Roma, alla via dei Monti Parioli, n. 48, elettivamente domicilia.

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione 1, depositata in data 18 febbraio 2009, n. 76/1/09;

udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 20 aprile 2015 dal consigliere Angelina-Maria Perrino;

uditi per l'Agenzia delle entrate l'avvocato dello Stato Barbara Tidore e per l'associazione professionale l'avv. Renato Marini, per delega dell'avv. Giuseppe Marini;

udito il pubblico ministero, in persona del sostituto procuratore generale Dott. ZENO Immacolata, che ha concluso per l'accoglimento per quanto di ragione del primo e del terzo motivo di ricorso.

FATTO

A seguito di controllo automatizzato D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex [art. 36 bis](#), e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 bis, l'Agenzia delle entrate ha iscritto a ruolo importi per sanzioni ed interessi dovuti al tardivo versamento dell'iva relativa all'anno d'imposta 2002. Di qui è scaturita la notificazione all'associazione professionale di una cartella di pagamento.

La cartella, a seguito d'impugnazione della contribuente, è stata annullata dalla Commissione tributaria provinciale; quella regionale ha respinto l'appello dell'ufficio, affermando la nullità della cartella

derivante dall'omissione della preventiva comunicazione prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 36 bis](#), comma 3, in base ai principi stabiliti dallo statuto dei diritti del contribuente ed ha accolto il gravame incidentale della contribuente, concernente l'ulteriore profilo di nullità derivante dall'omessa indicazione del responsabile del procedimento.

Ricorre l'Agenzia delle entrate per ottenere la cassazione della sentenza impugnata, affidando il ricorso a tre motivi, cui l'associazione professionale reagisce con controricorso.

DIRITTO

1- Col primo motivo di ricorso, l'Agenzia lamenta, ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, [art. 6](#), comma 5, giacchè, sostiene, trattandosi d'imposte risultanti automaticamente dal controllo delle dichiarazioni, nessuna comunicazione doveva essere inviata dall'ufficio.

Il motivo è fondato e va in conseguenza accolto.

La L. 27 luglio 2000, n. 212, [art. 6](#), comma 5, non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere a iscrizione a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione" (v. Cass. n. 7536/2011; [n. 795/2011](#); n. 26316/2010, diffusamente 25 maggio 2012, n. 8342 e, da ultimo, 22 aprile 2015, n. 8154): 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.

Conferma a contrario si rinviene altresì nella circostanza che, in relazione ai soli redditi a tassazione separata, la L. 30 dicembre 2004, n. 311, [art. 1, comma 412](#), (in ordine al quale vedi Cass., ord. 20 maggio 2014, n. 11000), espressamente abbia previsto che "in esecuzione della L. 27 luglio 2000, n. 212, [art. 6](#), comma 5, l'Agenzia delle entrate comunica mediante raccomandata con avviso di ricevimento ai contribuenti l'esito dell'attività di liquidazione effettuata ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, [art. 36 bis](#) e successive modificazioni...".

In chiave sistematica, è al cospetto di "un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione", ed al fine di "...evitare la reiterazione di errori e ... consentire la regolarizzazione degli aspetti formali", che il comma 3, e del D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 36 bis](#), e del D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 54 bis](#), prevede un'apposita comunicazione al contribuente.

Ciò in quanto i dati contabili risultanti dalla liquidazione automatica "si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente" od anche, in materia di tributi diretti, dal sostituto d'imposta (art. 36 bis, comma 4, e dell'art. 54 bis); cosicché sarebbe del tutto inutile comunicare al dichiarante i risultati del controllo automatico e interloquire con lui, se questi coincidono col dichiarato, ossia se non emerga alcun errore. L'adempimento in questione è, infatti, una "comunicazione d'irregolarità" e nessuna norma impone di comunicare la "regolarità" della dichiarazione (in termini, da ultimo, Cass. 17 febbraio 2015, [n. 3153](#)). Sul piano della ratio, le

peculiarità della procedura di liquidazione automatica, non esportabili in altre fattispecie, rispondono al contenuto impositivo delle norme sostanzialmente chiuso, nel senso della tassatività delle loro ipotesi di applicazione, sulla base di un controllo cartolare basato sui dati allegati dal contribuente e teso alla correzione di errori materiali e formali (Cass. 4 luglio 2014, [n. 15312](#)).

Nessuna comunicazione d'irregolarità era dunque dovuta nel caso in esame, in cui si discute di imposte derivanti da liquidazione in esito a controllo di dichiarazioni secondo procedure automatizzate, non emergendo neanche dalle difese della contribuente la sussistenza di margini di tipo interpretativo o comunque di errori o di altre irregolarità formali; margini, errori o irregolarità addirittura esclusi in base alla sentenza, che fa riferimento al "tardivo versamento dell'IVA 2002".

Il che fa giustizia anche della deduzione del profilo d'inammissibilità, dedotto dalla contribuente perchè, sostiene, il motivo dell'Agenzia attiene ad una valutazione di fatto.

1.1. La ricorrente, difatti, a sostegno della tesi da essa sostenuta, che costruisce la fase contraddittoria preventiva come presupposto di legittimità di quella successiva d'iscrizione a ruolo, punta, in definitiva, nel caso in esame, sul D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, [art. 2](#), comma 2, del quale finisce col prospettare l'inosservanza, in mancanza dell'invio della comunicazione d'irregolarità.

La norma, là dove prevede che l'iscrizione a ruolo non sia eseguita, in tutto o in parte, "se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione prevista dai commi 3 dei predetti artt. 36 bis e 54 bis...", si riferisce, in primis, secondo quanto si evince dal 1 comma della norma, alle "...somme che, a seguito dei controlli automatici effettuati ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, [art. 36 bis](#), e D.P.R. 29 settembre 1972, n. 633, art. 54 bis, risultano dovute a titolo d'imposta, ritenute, contributi e premi o di minori crediti già utilizzati..."; in tal caso, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ad un terzo.

La sua applicazione richiede, in conseguenza, che:

- a.- ci si trovi al cospetto di controllo automatizzato di dichiarazione;
- b.- sussistano i presupposti per la comunicazione d'irregolarità;
- c.- vi sia un pagamento entro trenta giorni dalla comunicazione delle somme che risultino dovute.

Là dove, va precisato, la statuizione della corte (Cass. 12 febbraio 2013, [n. 3366](#)), secondo la quale l'interessato può comunque pagare, per estinguere la pretesa fiscale, con riduzione della sanzione, una volta ricevuta la notificazione della cartella, si riferisce con evidenza all'ipotesi, non ricorrente nella fattispecie, in cui, pur sussistendo i presupposti per la comunicazione d'irregolarità, essa non sia stata inviata al contribuente, al fine di consentirgli di fruire della riduzione.

Nel caso in esame, si rimarcava, sull'amministrazione non incombeva l'obbligo d'inviare la comunicazione, per cui l'omesso invio non sostanzia fatto lesivo alcuno. Dall'individuazione del significato

precettivo della norma discende, in definitiva, l'esclusione del diritto della contribuente di fruire della riduzione delle sanzioni, per mancanza del presupposto sub b., che rende irrilevante quello sub c. Ne deriva l'affermazione del seguente principio di diritto:

"In caso di liquidazione delle imposte in esito a controllo di dichiarazioni secondo procedure automatizzate, in generale occorre l'instaurazione del contraddittorio prima dell'iscrizione a ruolo, soltanto qualora emergano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione; in particolare, al cospetto della tardività del versamento di quanto dovuto, va esclusa la sussistenza dell'obbligo dell'amministrazione d'inviare comunicazione d'irregolarità al contribuente, con la conseguente esclusione dei presupposti per ottenere la riduzione ad un terzo delle sanzioni amministrative".

2.- Col secondo motivo di ricorso, proposto ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 4, l'Agenzia si duole della violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, [art. 57](#), là dove il giudice d'appello ha accolto l'appello incidentale proposto dalla contribuente, nella parte in cui deduceva l'invalidità della cartella per l'omessa indicazione del nominativo del responsabile del procedimento, nonostante la novità in appello della deduzione.

Il motivo è fondato, emergendo dalla trascrizione del ricorso e dell'appello incidentale che la questione era stata proposta soltanto in appello.

Si deve quindi ribadire l'indirizzo consolidato della corte, a norma del quale il giudizio tributario è caratterizzato da un meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio, circoscritto alla verifica della legittimità della pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, ed avente un oggetto rigidamente delimitato dalle contestazioni mosse dal contribuente con i motivi specificamente dedotti nel ricorso introduttivo in primo grado, sicchè in sede di gravame le parti non possono proporre nuove eccezioni, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, [art. 57](#), (tra varie, Cass. 5 dicembre 2014, n. 23756; 28 giugno 2012, [n. 10806](#)).

3.- L'accoglimento del secondo motivo determina l'assorbimento del terzo.

Ne derivano l'accoglimento del ricorso e la cassazione della sentenza impugnata.

Il giudizio va rinviato ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio, per l'esame delle questioni rimaste assorbite, delle quali da conto la sentenza impugnata.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Lazio.

Così deciso in Roma, il 20 aprile 2015.

Depositato in Cancelleria il 10 giugno 2015