

01306 15 

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Antonio	MERONE	Presidente	R.G.N. 7301/10
Dott. Domenico	CHINDEMI	Consigliere	Cron. 1306
Dott. Maria Giovanna	SAMBITO	Consigliere	Rep.
Dott. Raffaele	BOTTA	Cons. Rel.	Ud. 04/12/14
Dott. Marina	MELONI	Consigliere	

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via _____ presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende per legge;

3907
14

- *ricorrente* -

Contro

S.p.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, piazza _____ presso l'avv. _____ che la rappresenta e difende, giusta delega a margine del controricorso;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio (Roma - Sezione Staccata di Latina), Sez. 39, n. 70/39/09 del 17 dicembre 2008, depositata il 27 gennaio 2009, non notificata;

Udita la relazione svolta nella Pubblica Udienza del 4 dicembre 2014 dal Relatore Cons. Raffaele Botta;

Udito l'avv. _____ per l'Avvocatura Generale dello Stato e l'avv. _____ per delega, per la Società controricorrente;

Udito il P.M., nella persona del sostituto Procuratore Generale Dott. Sergio Del Core, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia concerne l'impugnazione di una cartella di pagamento ai fini IRPEF ed IVA con la quale veniva richiesto ai sensi degli art. 36-bis, d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis, d.P.R. n. 633 del 1972, il pagamento

Oggetto:
Iva. Irpef. Cartella.
Art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973. Notifica. Decadenza. Mancato rispetto dei termini per l'iscrizione a ruolo.

RB



dell'imposta dichiarata e non versata a seguito di controllo automatico del Modello Unico e del Mod. 770 per l'anno 2001 (dichiarazione 2002). La società contribuente eccepiva la decadenza dell'amministrazione dal potere impositivo per tardiva consegna dei ruoli e tardiva notifica della cartella, oltre all'omessa comunicazione preventiva degli esiti della liquidazione della dichiarazione, l'illegittimo addebito di interessi, l'omessa motivazione e l'illegittimo utilizzo della procedura prevista dal citato art. 36-bis.

La Commissione adita rigettava il ricorso. La decisione era riformata con la sentenza in epigrafe che accoglieva l'appello della società contribuente ritenendo che il ruolo a norma dell'art. 17, d.P.R. n. 602 del 1973, dovesse essere reso esecutivo entro il 31 dicembre del secondo anno successivo alla dichiarazione e che dovesse ritenersi illegittima una cartella notificata senza che fosse stato preventivamente comunicato l'avviso bonario previsto dall'art. 6 della legge n. 212 del 2000.

Avverso tale sentenza l'amministrazione propone ricorso per cassazione con due motivi. Resiste la società contribuente con controricorso, illustrato anche con memoria.

MOTIVAZIONE

Con il primo motivo di ricorso l'amministrazione denuncia violazione e falsa applicazione dell'art.1, commi 5-bis e 5-ter, d.l. n. 106 del 2005, dell'art. 17, comma 1, lettera a), d.P.R. n. 602 del 1973 nel testo vigente *ratione temporis* e dell'art. 1, comma 2-octies, d.l. n. 143 del 2003, evidenziando che l'unico termine che conti è quello della notifica della cartella, nella specie avvenuto nei limiti indicati dalla legge di riforma dettata con il d.l. n. 106 del 2005.

Il motivo è fondato. Questa Corte ha affermato che: «In tema di accertamenti e controlli delle dichiarazioni tributarie ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la legittimità della pretesa erariale è subordinata, alla luce dell'intervento legislativo realizzato con l'art. 1, commi 5-bis e 5-ter, del d. l. 17 giugno 2005, n. 106, convertito nella legge 31 luglio 2005, n. 156, alla notificazione della cartella di pagamento al contribuente entro un termine di decadenza, dovendo l'ordinamento garantire l'interesse del medesimo contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni. Siffatta regola è applicabile anche per i giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della detta legge di conversione n. 156 del 2005 che concernano le dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001 (art. 36, comma secondo, lettera b, del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46), salvo che si tratti di dichiarazioni per la cui liquidazione i ruoli siano stati formati e



resi esecutivi entro il 30 settembre 1999. In questo caso occorre distinguere: a) le ipotesi di "rettifica cartolare" (o formale), per le quali la cartella di pagamento deve essere notificata al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (ai sensi dell'art. 43, primo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, nel testo vigente *ratione temporis*); b) le ipotesi di controllo formale (o, più rettamente, cartolare), per le quali, a pena di decadenza, deve provvedersi sia all'iscrizione a ruolo entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (secondo il combinato disposto dell'art. 17, primo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e dell'art. 43, primo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, entrambi nel testo vigente *ratione temporis*), sia alla notifica della cartella di pagamento al contribuente entro il giorno cinque del mese successivo a quello nel quale il ruolo sia stato consegnato al concessionario a norma dell'art. 24 del d.P.R. n. 602 del 1973 (anche in questo caso, nel testo vigente *ratione temporis*). La prova del rispetto dei predetti termini, in caso di contestazione, deve essere data dall'ente impositore» (Cass. n. 16826 del 2006).

Ed ancora, con l'ordinanza n. 13811 del 2009, questa Corte ha così precisato il senso del proprio orientamento giurisprudenziale alla luce dell'intervento legislativo attuato con l'art. 1, D.L. n. 106 del 2005: «a) in tema di liquidazione delle dichiarazioni con procedura automatizzata previsto dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, la legittimità della pretesa erariale è subordinata, alla luce dell'intervento legislativo realizzato con il D.L. n. 106 del 2005, art. 1, commi 5-bis e 5-ter, (convertito, con modificazioni, in l. n. 156 del 2005), alla notificazione della cartella di pagamento al contribuente entro un termine di decadenza, dovendo l'ordinamento garantire l'interesse del medesimo alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni; b) siffatta regola è applicabile anche per i giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della legge di conversione n. 156 del 2005, che concernano le dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001 (v. l'art. 36, comma 2, lett. b), D.Lgs. n. 46 del 1999), salvo che si tratti di dichiarazioni per la cui liquidazione i ruoli siano stati formati e resi esecutivi entro il 30 settembre 1999».

Alla luce di questi principi, va rilevato che trattandosi nella specie della liquidazione di una dichiarazione presentata nel 2002, il cui ruolo è stato reso esecutivo il 3 gennaio 2006 (ben oltre, quindi, il 30 settembre 1999), la notifica in data 19 settembre 2006 della cartella ex art. 36-bis, d.P.R. n. 600 del 1973, deve ritenersi pienamente idonea ad impedire la decaden-

RB



za dell'Agenzia dal potere di liquidazione, posto che, in relazione ad essa, la previsione del richiamato D.L. n. 106 del 2005, art. 1, comma 5-bis, lett. c, fissa, a tal fine, al 31 dicembre 2006 il termine per l'utile notifica della cartella. Va anche considerato che, nella fattispecie in esame, il passaggio dal regime di decadenza ancorato all'iscrizione a ruolo a quello ancorato alla notifica della cartella è avvenuto senza soluzione di continuità, atteso che, per le dichiarazioni presentate negli anni 2001 e 2002, i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo previsti dall'art. 17, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 602 del 1973, erano stati prorogati al 31 dicembre 2005 dall'art. 1, comma 2-octies, D.L. n. 143 del 2003, convertito in l. n. 212 del 2003, sicché alla data di entrata in vigore – 10 agosto 2005 – della legge di conversione n. 156 del 2005 del D.L. n. 106 del 2005, l'unico termine che l'amministrazione era tenuta ad osservare ai fini della decadenza del potere impositivo era quello per la notifica della cartella in base alla disciplina transitoria dettata dall'art. 1, commi 5-bis e 5-ter del ricordato decreto n. 106 del 2005.

Con il secondo motivo di ricorso l'amministrazione denuncia vizio di insufficiente motivazione in ordine al fatto controverso concernente il supposto mancato invio dell'avviso bonario previsto dall'art. 6 della legge n. 212 del 2000. Il giudice d'appello ha apoditticamente escluso l'invio di tale avviso, laddove il primo giudice aveva, invece, affermato che l'amministrazione ne aveva sostenuto e documentato l'invio «con le raccomandate citate nelle controdeduzioni» con l'indicazione, reiterata nell'atto di costituzione in appello della stessa amministrazione, di date e numeri identificativi.

Si deve, peraltro, rilevare che secondo l'orientamento di questa Corte «in tema di riscossione delle imposte, l'art. 6, comma quinto, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti alla disposizione appena indicata, la quale implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo; del resto, 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» (Cass. n. 8342 del 2012).

Il ricordato principio di diritto è, più recentemente, condiviso da Cass. n. 15311 del 2014, che opportunamente evidenzia la differenza tra la situa-



zione regolata dall'art. 36-bis, d.P.R. n. 600 del 1973 e la situazione regolata dall'art. 36-ter del medesimo decreto: «L'art. 36-bis (intitolato Liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni)», afferma questa Corte nella citata sentenza, «è norma a "contenuto impositivo" sostanzialmente "chiuso" nel senso della tassatività delle ipotesi di applicazione, limitata alla *liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti*, sulla base di un controllo cartolare basato esclusivamente sui dati allegati dal contribuente e teso, sostanzialmente, alla sola correzione di errori materiali e formali. La differenza con il successivo art. 36-ter, è ravvisabile già nella diversa intitolazione: *Controllo formale delle dichiarazioni* e nelle diverse possibilità attribuite all'Ufficio, non di *mera liquidazione*, ma di *controllo* e di più incisivi "interventi" sulle dichiarazioni presentate dal contribuente, non solo sulla base di queste ma anche in base alle "comunicazioni d.P.R. n. 605, ex art. 20, comma 3", ed agli "elenchi L. 30 dicembre 1991, n. 413, ex art. 78, comma 25", atti, quindi, diversi da quelli allegati dal contribuente ed esterni rispetto alla sua sfera (comma 2). Alla differenza sostanziale dei due istituti il legislatore ha, coerentemente, fatto conseguire due diverse tipologie di procedure atte a concretizzare l'immanente principio di collaborazione/cooperazione tra Fisco e contribuenti. Ai sensi dell'art. 36-bis, comma 3 (vigente *ratione temporis*) ed alla *ratio* allo stesso sottesa di mero automatizzato riscontro dei dati contenuti nella dichiarazione, quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione...l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto di imposta *per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali*. Laddove, invece, l'art. 36-ter, comma 3 (come sopra già evidenziato) prevede, ai fini dei commi 1 e 2 – e quindi, preventivamente, ai fini dello stesso espletamento del controllo – che *il contribuente o il sostituto è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dei dati forniti dai terzi* ed, il successivo comma 4, statuisce che, dopo tale invito ed all'esito degli eventuali chiarimenti o allegazioni forniti dal contribuente, *l'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale*. Appare evidente, dal mero dato testuale della norma, che al più incisivo "controllo" previsto dall'art. 36-ter, rispetto alla "liquidazione"

R3



ex art. 36-bis, il legislatore abbia fatto conseguire una fase procedimentale necessaria, di garanzia per il contribuente, laddove il comma 4, in esame prevede l'obbligo dell'Amministrazione di comunicare i motivi della rettifica operata in un apposita comunicazione da effettuare al contribuente». Alla luce di siffatte condivisibili argomentazioni, va confermato che nel caso del "controllo cartolare" previsto dal citato art. 36-bis l'obbligo del "contraddittorio endoprocedimentale", mediante l'invio dell'avviso previsto dal terzo comma della disposizione in esame, sussista soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione" (v. anche Cass. n. 15584 del 2014), evidenziando la rilevanza della espressa previsione normativa della predetta fase del contraddittorio, da valere nei limiti dalla stessa norma esplicitamente definiti.

Orbene, e conclusivamente, manca nella sentenza impugnata, ed invero anche nel controricorso della società, un'argomentata evidenziazione che nel caso di specie "sussistessero incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", tali da imporre la comunicazione dell'invito bonario.

Pertanto il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

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, nella Camera di Consiglio del 4 dicembre 2014.

Il Consigliere estensore

Dott. Raffaele Botta

Il Presidente

Dott. Antonio Merone

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
 IL 26 GEN. 2015



Il Funzionario Giudiziario
 Marcello BARAGONA

Il Funzionario Giudiziario
 Marcello Baragona