

Cass. 23.7.2010 n. 17396
Data: 27.1.2015 6:29:17

DI GIROLAMO
VINICIO
Sistema Integrato

Cass. 23.7.2010 n. 17396

1. Dati del processo

1.1. La ditta [*Omissis*] s.r.l. ricorre, con cinque motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe che, accogliendo parzialmente l'appello dell'ufficio Bari 1 dell'agenzia delle entrate, riforma conseguentemente quella di primo grado (n. 102/6/2007 della commissione tributaria provinciale di Bari) che aveva accolto il ricorso della contribuente, e, per l'effetto, dichiara legittimamente iscritta a ruolo la somma di Euro 452.530,49, rispetto a quella di Euro 491.388,08 portata dalla cartella di pagamento notificata il 30.10.2006, relativa a IRAP, IRPEG, IVA, ritenute e addizionale IRPEF per gli anni 2000 e 2001, cui si riferiva un'istanza di condono ex articolo 9bis, legge 27 dicembre 2002, n. 289, non seguita dal versamento dell'intero importo dovuto; cartella impugnata dalla contribuente per decadenza, omissione del previo invito al pagamento, carente motivazione ed iscrizione di somme non dovute.

1.2. L'agenzia delle entrate intimata non resiste in questo giudizio.

2. Motivi del ricorso

2.1 La ricorrente censura la citata sentenza della commissione regionale:

2.2. col primo motivo, ai sensi dell'articolo 360, 1° co., n. 3, c.p.c., per violazione e falsa applicazione degli articoli 36bis 3° co., D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; 54 bis, 3° co. e 60, 6° co., D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; proponendo i seguenti quesiti di diritto:

1°) se "la comunicazione dell'esito del controllo della dichiarazione è obbligatoria ed ha come fine quello di anticipare il contraddittorio (di solito presente nella fase contenziosa giurisdizionale) alla fase procedimentale di determinazione della pretesa";

2°) se "La mancata comunicazione costituisce vizi di annullabilità dell'atto e più precisamente vizio derivante da violazione di legge";

3°) se "A tale istituto non trova applicazione la sanatoria di cui all'articolo 21 *octies*, 2° comma, 1° periodo della legge 241/90: a) per la natura speciale delle norme di cui agli artt. 36bis e 54bis le quali hanno la funzione di tutelare il diritto di difesa del contribuente nella fase terminale del procedimento, quando la pretesa fiscale è stata già puntualmente determinata dall'Ufficio; b) per l'ammontare delle sanzioni - e, quindi, del contenuto dispositivo del provvedimento - il quale sarebbe stato diverso nel caso di osservanza della norma sull'invio della comunicazione (in questa, infatti, le sanzioni sono calcolate al 10% anziché al 30%); c) perché l'art. 6 dello Statuto del contribuente, seppure per una fattispecie parzialmente diversa, sanziona con la nullità la mancata comunicazione dell'esito dei controlli.... [Se dunque] detta comunicazione costituisca presupposto essenziale del provvedimento di iscrizione a ruolo nelle ipotesi in cui questo derivi da un controllo di dichiarazioni fiscali del contribuente";

2.1.2. col secondo motivo, per violazione e falsa applicazione dell'articolo 112 c.p.c., ai sensi dell'articolo 360, 1° co., n. 4, c.p.c., per ultrapetizione, per avere la commissione regionale pronunciato su una questione (avvenuta decadenza dal beneficio di esonero dal pagamento della sanzione, ex articolo 9bis, legge n. 289/2002) non eccepita, anziché sulla questione, eccepita, concernente l'esatto importo (*quantum*) delle somme ancora esigibili dall'ufficio, dopo l'avvenuto pagamento parziale delle rate;

2.1.3. col terzo motivo, ai sensi dell'articolo 360, 1° co., n. 5, c.p.c., per omessa insufficiente o contraddittoria motivazione sul rigetto dell'eccezione di carente motivazione dell'atto impugnato, laddove la cartella di pagamento, annotando che "si

è comunque tenuto conto dei versamenti da condono ex art. 9bis legge 289/2002", "omette [...] tuttavia di riportare, per una serie di voci, i prospetti degli esiti del controllo automatizzato e delle somme iscritte a ruolo a seguito di detto controllo"; e, in particolare, per avere la commissione ritenuto immotivate (ed espunto) soltanto alcune voci, ammettendone invece altre, ugualmente immotivate, o prendendo in esame voci non contestate e trascurandone invece alcune, contestate da essa contribuente;

2.1.4. col quarto motivo, ai sensi dell'articolo 360, 1° co., n. 5, c.p.c., per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione, in ordine al mancato riconoscimento dell'intera somma già versata di Euro 79.532,51 (essendo conteggiata in cartella, a tale titolo, solo quella di Euro 4.328,64), in base al rilievo, asseritamente inconferente, che la maggior somma versata si riferiva anche ad annualità diverse dal 2000 e 2001;

2.1.5. col quinto motivo, per violazione dell'articolo 112 c.p.c., ai sensi dell'articolo 360, 1° co., n. 45 c.p.c., per avere del tutto pretermesso l'eccezione d'illegittimità della cartella di pagamento, con riferimento "ad una serie di somme iscritte a ruolo", di cui era stata denunciata l'assoluta inesistenza.

3. Decisione

3.1. Il ricorso deve essere rigettato, per infondatezza dei motivi, in base alle ragioni di seguito espresse. Nulla deve essere disposta in ordine alle spese di questo giudizio di cassazione, in cui l'agenzia intimata non ha svolto difese.

4. Questioni controverse e motivi della decisione

4.1. La società ricorrente premette (ricorso, pag. 2) di avere presentato "istanza di condono ex art. 9-bis Legge n. 289/2002 non versando, però, l'intero importo dovuto".

Il citato articolo 9 bis dispone, per quanto interessa, al primo comma, che "Le sanzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, non si applicano ai contribuenti e ai sostituti d'imposta che alla data del 16 aprile 2003 [poi prorogata al 16 aprile 2004] provvedono ai pagamenti delle imposte o delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate entro il 31 ottobre 2002, per le quali il termine di versamento è scaduto anteriormente a tale data. Se gli importi da versare per ciascun periodo di imposta eccedono ... la somma di 6.000 euro, gli importi eccedenti, maggiorati degli interessi legali... possono essere versati in tre rate, di pari importo...".

E' dunque pacifico in causa che la parte, dopo aver chiesto l'esonero dalle sanzioni per ritardati od omessi versamenti diretti (articolo 13, D.L.vo n. 471/1997), decadde dal beneficio perché, come riferisce (ricorso, pag. 10), non versò alle scadenze l'intera somma, indicata in Euro 437.278,00, dovuta per imposte (oltre Euro 38.144,00 per interessi), ma soltanto Euro 79.532,51; l'ufficio procedette pertanto all'iscrizione a ruolo e fu poi emessa la cartella di pagamento di cui si discute, comprensiva d'imposte e ritenute non versate, risultanti da dichiarazioni concernenti gli anni 2000 e 2001, oltre sanzioni ed interessi. Era altresì specificato che l'iscrizione a ruolo aveva tenuto conto di quanto già versato dalla contribuente, e che questa, in mancanza di precedenti comunicazioni relative agli omessi versamenti, avrebbe potuto chiedere all'ufficio la riduzione ad un terzo delle sanzioni iscritte a ruolo.

4.2. Tanto premesso, risulta infondato il primo motivo di censura (par. 2.1.1), con cui la ricorrente si duole che la commissione regionale (a differenza di quanto aveva deciso la commissione provinciale) non abbia annullato la cartella di pagamento, a cagione del fatto che l'iscrizione a ruolo delle somme non era stata preceduta dalla "comunicazione di irregolarità a cui fanno riferimento gli artt. 36bis comma 3° D.P.R. n. 600/73, 54bis comma 3° e 60 comma 6° D.P.R. n. 633/72" (ricorso, pagg. 12 e 26).

4.2.1. La ragione per cui il giudicante *a quo* rigetta questa eccezione è chiarita, in sentenza (pag. 7), nel senso che tale comunicazione è prevista dalle norme citate solo per il caso in cui il controllo automatico della dichiarazione riveli "un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione", ossia un errore del contribuente: "Nel caso di specie, invece, l'Ufficio non era di fronte ad un risultato diverso da quello

indicato in dichiarazione e, pertanto, s'è limitato a iscrivere a ruolo le somme che lo stesso contribuente aveva dichiarato ma non versato".

In ogni caso, l'ufficio aveva segnalato la possibilità di riduzione delle sanzioni ad un terzo, se la cartella fosse stata pagata entro trenta giorni dalla notifica (pag. 8).

4.2.2. Questa *ratio* (non necessità della comunicazione, quando il controllo automatizzato della dichiarazione non riveli errori del contribuente) - non censurata puntualmente col motivo di ricorso in esame, il cui quesito finale insiste sull'obbligatorietà della comunicazione, senza distinzioni, e sul conseguente effetto invalidante della sua omissione è giuridicamente corretta ed assorbe ogni altro profilo di critica della statuizione in argomento.

4.2.3. In effetti, sia l'articolo 36*bis*, co. 3, D.P.R. n. 600/1973, in materia di tributi diretti, sia l'articolo 54*bis*, co. 3, D.P.R. n. 633/1972, in materia di IVA, dispongono che debba essere data comunicazione al contribuente del risultato dei controlli automatici, solo quando tale risultato (di calcolo dell'imposta, come si evince dai due commi precedenti) è "diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione": ipotesi di dichiarazione errata, distinta da quella, cui si riferisce l'articolo 60, 6° co., D.P.R. n. 633/1972, d'imposta regolarmente risultante dalla dichiarazione annuale, ma non versata; ragion per cui il richiamo a questo articolo, contenuto nel precedente articolo 54*bis*, è fatto "ai sensi e per gli effetti", che vengono parificati (obbligo di comunicazione) quando la dichiarazione risulta erronea in sede di controllo automatico.

Fuori dal caso di risultato erroneo rivelato dal controllo automatico, nessun obbligo di comunicazione è previsto dalla legge per la liquidazione, eseguita con tale metodo, d'imposte, contributi, premi e rimborsi: ciò per l'evidente ragione che 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 (co. 4); cosicché sarebbe perfettamente inutile comunicare al dichiarante i risultati del controllo automatico e interloquire con lui, se questi coincidono col dichiarato, ossia se non emerge alcun errore; o, con riferimento all'articolo 6, co. 5, legge n. 212/2000, se non "sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione".

L'adempimento in questione è, infatti, una "comunicazione d'irregolarità", come giustamente lo qualifica la ricorrente stessa (ricorso, pagg. 26, 28, 31, ecc.); mentre nessuna norma impone di comunicare la "regolarità" della dichiarazione.

4.2.4. Nel caso di specie, come esattamente osserva la commissione regionale, nulla l'ufficio aveva da comunicare, poiché non risulta che abbia contestato o rettificato in alcun modo la dichiarazione, a seguito di controlli automatici o di altro tipo.

L'iscrizione a ruolo e l'emissione della cartella non conseguono infatti, nel caso in esame, ad una rettifica della dichiarazione in sede di controllo, bensì all'omesso o insufficiente pagamento delle rate alla scadenza; con ulteriore effetto di decadenza della parte dal beneficio invocato ex articolo 9*bis*, legge n. 289/2002.

4.2.5. Per conseguenza, mancando in radice l'obbligo della comunicazione, è del tutto superfluo discettare degli effetti invalidanti che la relativa omissione determina (quando tale comunicazione sia invece doverosa) sull'atto amministrativo finale (iscrizione a ruolo ed emissione della cartella di pagamento). D'altra parte, la contribuente non ha interesse a lamentare una pretesa perdita dell'opportunità di pagare solo un terzo della sanzione per effetto della mancata comunicazione, poiché identica opportunità le è stata offerta in caso di pagamento entro trenta giorni dalla notifica della cartella; né risulta compromesso il diritto di difesa, esercitarle nei soliti termini, quando la previa comunicazione sia inutile, e comunque non prescritta dalla legge, per la ragione detta al par. precedente.

4.3. Anche il secondo motivo (par. 2.1.2) è infondato, a prescindere dalla circostanza - dubbia, per contrasto di giurisprudenza in materia (Cass. nn. 4329/2009 e 16941/2008) - che se ne possa ritenere l'inammissibilità, ai sensi dell'articolo 366*bis* c.p.c, per mancata formulazione del quesito.

4.3.1. La ricorrente sostiene che la sentenza impugnata sarebbe affetta dal vizio di

ultrapetizione, per avere pronunciato in merito ad un'eccezione mai formulata (persistente validità del condono, nonostante il mancato rispetto del piano di rateizzazione), e per non avere invece pronunciato su altra eccezione (scomputo di somma inferiore a quella effettivamente versata), ritualmente sollevata in primo grado e nelle controdeduzioni all'appello erariale.

Entrambe le affermazioni risultano inesatte; la prima, comunque, non sarebbe sorretta da un apprezzabile interesse, se si parie dal punto di vista che la pronuncia asseritamente superflua non contrasta con alcuna posizione della parte.

4.3.2. In realtà, alle pagg. 16-17 del ricorso, sotto il titolo "Eccezioni sollevate" (nelle controdeduzioni all'appello), la ricorrente, previa ampia citazione di giurisprudenza di merito, sostiene che "l'Ufficio avrebbe dovuto iscrivere a ruolo a titolo definitivo le rate non versate relative alle istanze di definizione di cui all'art. 9bis L. 289/02 e successive modificazioni, e non invece seguire la prassi ordinaria dell'iscrizione a ruolo quale atto successivo agli esiti del controllo automatico ...". Sostiene cioè, d'accordo con quanto aveva già ritenuto la commissione provinciale, che il perfezionamento della definizione per condono si attua col versamento della prima rata, e che l'omesso o parziale versamento di quelle successive non ne determinerebbe l'inefficacia, ma consentirebbe soltanto l'iscrizione a ruolo delle rate scadute e non onorate, con sanzioni ed interessi. Correttamente, pertanto, la commissione regionale ha esaminato e respinto tale eccezione, con pronuncia non impugnata nel merito dalla ricorrente.

4.3.3. Ugualmente infondata è la censura di omessa pronuncia sull'eccezione di eccessività della somma totale iscritta a ruolo, per deduzione parziale (incompleta) delle somme versate.

La ricorrente, infatti, aveva lamentato che "Le somme... complessivamente versate ... ammontano ad euro 79.532,51", mentre l'ufficio aveva "considerato versata la somma di euro 4.328,64" (ricorso, pag. 25).

La commissione regionale, esaminata l'eccezione, la dichiara giustamente inaccoglibile (sentenza, pagg. 10-11), poiché ritiene che la somma complessivamente versata dalla contribuente si riferisca anche ad annualità d'imposta diverse dagli anni 2000 e 2001, ragion per cui non potrebbe essere interamente dedotta nella cartella in esame, rispecchiante l'iscrizione a ruolo solo per tali anni.

4.4. I vizi di motivazione denunciati col terzo motivo (par. 2.1.3) non sussistono.

4.4.1. L'eccezione di carente motivazione della cartella di pagamento - siccome non riporta, "per una serie di voci, i prospetti degli esiti del controllo automatizzato e delle somme iscritte a ruolo a seguito di detto controllo" - è stata parzialmente accolta dalla commissione regionale che, previa eliminazione di alcune somme di cui lo stesso ufficio aveva disposto lo sgravio, ritiene non motivato il documento rispetto ad una sola voce (ritenute alla fonte per l'anno 2001), per "mancanza di un prospetto di controllo" e "non corrispondenza con quanto risultante dal Mod. 770/2002". Tutte le altre voci, evidentemente, sono ritenute dai giudicanti a quo sufficientemente giustificate.

4.4.2. A questo punto, occorre ben distinguere fra motivazione della sentenza, oggetto della presente censura, e motivazione voce per voce della cartella di pagamento. La prima è adeguatamente espressa, nel modo suddetto, sicché la censura risulta infondata. La seconda costituisce oggetto di una serie di giudizi di fatto (se le singole voci siano più o meno giustificate), insuscettibili di riesame in sede di legittimità.

4.5. Il quarto motivo (par. 2.1.4) è in parte assorbito da alcune considerazioni svolte per rigettare il secondo (v. par. 4.3.3). Per il resto, è infondato.

4.5.1. In effetti, la motivazione per cui non è corretto pretendere la deduzione, nella cartella relativa al 2000 ed al 2001, di somme versate con riferimento ad altre annualità d'imposta, è sufficiente e non contraddittoria.

4.6. Il quinto motivo (par. 2.1.5) è infondato.

4.6.1. La ricorrente sostiene di avere eccepito, tanto nel ricorso introduttivo quanto nelle controdeduzioni all'appello dell'ufficio, "l'illegittimità della cartella di pagamento in relazione ad una serie di somme iscritte a ruolo denunciandone la assoluta inesistenza", in realtà, nei luoghi indicati (ricorso, pagg. 8, 22) sono riportati in uno

specchietto importi per i quali la cartella sarebbe "totalmente carente delle motivazioni che hanno dato origine all'iscrizione a ruolo".

Ora, quanto alla motivazione delle singole voci, si è già osservato (par. 4.4.1 e seg.) che il giudice *a quo* ne ha eliminato alcune, ritenendole non giustificate; le altre, per converso, le ha ritenute giustificate. La presente censura, di omessa pronunzia in argomento, è dunque infondata.

4.7. Si conclude nel senso indicato al par. 3.1.

5. Dispositivo

P.Q.M.

La Corte di Cassazione

Rigetta il ricorso.