

Civile Ord. Sez. 5 Num. 28311 Anno 2021

Presidente: CRUCITTI ROBERTA

Relatore: PIRARI VALERIA

Data pubblicazione: 15/10/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 28636/2014 R.G. proposto da
ALTOPACK s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'avv. Giuseppe Gidaro, presso il cui studio in
Roma, via La Spezia n. 95, ha eletto domicilio;

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore pro-tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la
quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente-

1419
/
2021

Avverso la sentenza n. 758/1/14 della Commissione tributaria regionale per la Toscana, depositata il 10/04/2014 e non notificata; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23/02/2021 dalla dott.ssa Valeria Pirari; **Rilevato**

che:

1. In data 10/12/2010, l'Agenzia delle Entrate notificò alla società Altopack s.p.a. un avviso di irregolarità della dichiarazione dei redditi, col quale chiese il versamento, entro 30 giorni, della somma dovuta, con sanzioni ridotte a un terzo. Proposta invano dalla contribuente, in data 22/12/2010, istanza di annullamento in via di autotutela, con richiesta di rettifica della comunicazione e riemissione dell'atto nella misura corretta, l'Ufficio inoltrò il ruolo, previa sua formazione, all'Agente della riscossione ai fini della procedura coattiva, il quale notificò la cartella di pagamento in data 20/04/2011. Impugnato il predetto atto dalla società, la C.T.P. di Lucca, con la sentenza n. 18/05/12 depositata il 23/01/2012, dichiarò cessata la materia del contendere con riguardo alla somma oggetto del provvedimento di sgravio, emesso dall'Ufficio il 18/07/2011 sulla base della documentazione versata dalla contribuente, e rigettò per il resto il ricorso, mentre la C.T.R. per la Toscana, adita dalla medesima contribuente, rigettò il gravame con la sentenza n. 758/1/14 depositata il 10/04/2014.

2. Avverso questa sentenza, la contribuente ha proposto ricorso per cassazione sulla base di due motivi. L'Agenzia delle Entrate si è difesa con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 54-bis d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dell'art. 6, comma 5, legge 27 luglio 2000, n. 212, dell'art. 21 legge 7 agosto 1990, n. 241, degli artt. 24 e 97 Cost., degli artt. 41, 47, 48 della



Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la C.T.R. affermato che la procedura di correzione di errori nella denuncia dei redditi non debba essere preceduta da un atto di contestazione al contribuente, essendo questo necessario solo quando l'Agenzia contrapponga una propria valutazione o ricostruzione dei fatti a quelle del contribuente, benché l'art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973, imponga la previa comunicazione, al predetto, dell'esito della liquidazione al fine di evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli affetti formali, consentendogli di fornire chiarimenti entro i successivi trenta giorni, così come dispone l'art. 6, comma 5, legge n. 212 del 2000 prima dell'iscrizione a ruolo di liquidazioni di tributi risultanti da dichiarazioni. La contribuente ha inoltre evidenziato che, prima che decorressero i 30 giorni dalla notifica dell'avviso di irregolarità ~~la~~ contribuente, aveva formulato istanza di annullamento a causa della parziale erroneità degli addebiti contestati, posto che per una parte dei versamenti effettuati in ritardo si era fatto ricorso al ravvedimento ex art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, datato 10/07/2008, e che, nonostante ciò, l'Amministrazione avesse formato il ruolo, dando avvio alla procedura di riscossione coatta e privandolo dunque della possibilità di avvantaggiarsi del decorso di ulteriori trenta giorni per definire l'avviso bonario che sarebbe dovuto essere rimesso con riguardo alle sole somme dovute.

2. Col secondo motivo, la contribuente lamenta la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 36, commi 2, 3 e 4, richiamato dall'art. 61, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, degli artt. 111 Cost., 112 e 132 cod. proc. civ., e art. 118 disp. att. cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per difetto assoluto di motivazione in punto di diritto e per motivazione inesistente e meramente apodittica e apparente, non

avendo la C.T.R. provveduto ad una concisa esposizione dello svolgimento del processo, né evidenziato le richieste delle parti, né qualificato la fattispecie, né esplicitato l'iter logico-argomentativo, né indicato i motivi di diritto o riferimenti normativi in grado di supportare il rigetto dei motivi di gravame e non avendo dato risposta alle singole questioni proposte, ossia l'omessa ottemperanza, da parte dell'Ufficio, all'obbligo di formulare un preventivo invito, di motivare l'atto e di notificare la comunicazione definitiva e l'omessa motivazione della sentenza, da parte dei giudici di primo grado, sulle suddette questioni.

3.1 I motivi sono infondati.

Costituisce *ius receptum* quello secondo cui la sentenza è nulla sia quando non sia indicata una concisa esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa e ciò renda impossibile individuare gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione, costituendo tale requisito elemento non già meramente formale, ma da apprezzarsi in funzione dell'intelligibilità della decisione e della comprensione delle ragioni poste a suo fondamento (in tal senso, Cass., Sez. 6-5, 20/01/2015, n. 920), sia quando sia completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle, restando, in tal modo, impossibile individuare il *thema decidendum* e le ragioni poste a fondamento del dispositivo (Cass., Sez. 6-5, 16/12/2013, n. 28113; Cass., Sez. 6 - 5, 26/06/2017, n. 15884; Cass., Sez. 5, 05/10/2018, n. 24452).

Nella specie, non può farsi a meno di osservare come il contenuto della sentenza impugnata sia tale da evidenziare la carenza di parte di questi elementi, non avendo i giudici di merito indicato né gli accadimenti processuali antecedenti la fase di secondo grado, ivi compresi i contenuti della sentenza resa in quella sede, né

le censure proposte avverso la stessa dall'appellante, ivi comprese quelle afferenti al difetto di motivazione dell'avviso, né le questioni di fatto poste a fondamento della decisione, essendosi limitati a citare, nella parte dello svolgimento, il numero della sentenza impugnata, l'esito negativo per il contribuente e l'oggetto, ossia la «*cartella di pagamento 2007*».

Purtuttavia, non può dirsi che l'iter logico-argomentativo seguito dai giudici e, a monte, lo stesso tenore delle doglianze espresse dal contribuente, implicito nel primo, siano rimaste oscure, non foss'altro che per la consequenzialità logica esistente tra le ragioni della decisione, secondo cui «*la procedura di correzione di errori nella denuncia dei redditi non deve essere preceduta da un atto di contestazione al contribuente. Essendo tale contestazione necessaria solo quando l'Agenzia contrapponga una propria valutazione o ricostruzione dei fatti a quelle del contribuente*» e che «*nel caso di specie il contribuente non indica sotto quali profili si sia realizzata una simile divergenza e solo ha dedotto parziali pagamenti riconosciuti dall'Ufficio*», e le censure proposte in questa sede, né può dirsi che il ragionamento espresso in fase di merito non sia stato chiarito nelle sue linee essenziali, essendo esso assolutamente coerente con il costante orientamento di questa Corte in merito ai presupposti che rendono necessario il contraddittorio endoprocedimentale e gli effetti derivanti dalla sua violazione.

3.2 A mente del terzo comma dell'art. 36-bis, d.P.R. n. 600 del 1973, infatti, «*quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della*

comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione», mentre l'art. 6, comma 5, legge n. 212 del 2000, stabilisce che «Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta».

Alla luce di tali disposizioni, emerge con chiarezza che l'obbligo della comunicazione preventiva al contribuente, rispetto all'iscrizione al ruolo, insorge quando vengano rilevati errori nella dichiarazione o quando, in esito ai controlli effettuati dall'Ufficio ai sensi del comma 2-bis (tesi a verificare il tempestivo versamento delle imposte prima della presentazione della dichiarazione), emerga un'imposta o una maggiore imposta o "un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione" e che esso risponde all'esigenza di "evitare la reiterazione di errori e ... consentire la regolarizzazione degli aspetti formali", essendo detto adempimento rivolto esclusivamente ad orientare il comportamento futuro dell'interessato, senza rilevare nell'ambito dell'esercizio del diritto di difesa e di contraddittorio nei confronti dell'emittenda cartella di pagamento (cfr., *ex multis*, Cass., Sez. 5, 20/03/2014, n. 6563; Cass., Sez. 5, 26/09/2014, n. 20431; Cass., Sez. 5, 29/12/2010, n. 26361; Cass., Sez. 5, 23/05/2012, n. 8137; Cass., Sez. 6-5, 3/04/2012, n. 5329; Cass., Sez. 5, 06/07/2016, n. 13759), mentre, nel caso in cui la dichiarazione sia regolare e la pretesa derivi dal mancato versamento di somme

esposte in dichiarazione dallo stesso contribuente ovvero da una divergenza tra le somme dichiarate e quelle effettivamente versate oppure non sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, la notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato è legittima anche se non è stata emessa la comunicazione preventiva prevista dal terzo comma dell'art. 36-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (vedi Cass., Sez. 5, 17/12/2019, n. 33344; Cass., sez. 5, 9/01/2019, n. 376; Sez. 6 - 5, 17/02/2015, n. 3154, Cass., Sez. 6 - 5, 03/01/2014, n. 42; Cass., Sez. 5, 23/07/2010, n. 17396; Cass., Sez. 5, 25/05/2012, n. 8342; Cass., Sez. 5, 06/07/2016, n. 13759).

Diversa è invece la fattispecie descritta nella disposizione di cui all'art. 6, comma 5, l. n. 212 del 2000, la quale impone il contraddittorio endoprocedimentale soltanto quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione (vedi Cass., Sez. 6 - 5, 17/02/2015, n. 3154; Cass., Sez. 5, 23/07/2010, n. 17396; Cass., Sez. 5, 24/02/2006, n. 4231; Cass., Sez. 1, 02/11/1995, n. 11389; Cass., Sez. 6 - 5, 28/07/2016, n. 15740), situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti al citato art. 36 bis, implicanti un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo (in tal senso, Cass., Sez. 6-5, 21/11/2017, n. 27716; Cass., Sez. 5, 17/12/2019, n. 33344).

Peraltro, soltanto in quest'ultimo caso l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale è imposto dall'art. 6, comma 5, st. contr. a pena di nullità, purché però "sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", posto che 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., Sez. 5, 25/05/2012, n. 8342; Cass., Sez. 6 - 5,

08/07/2014, n. 15584; Cass., Sez. 5, 10/06/2015, n. 12023), mentre nella fattispecie di cui al terzo comma dell'art. 36-bis d.P.R. n. 600/73 (ossia «quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta») il relativo obbligo non è sanzionato da alcuna nullità, trattandosi di una forma blanda di partecipazione del contribuente nel procedimento, inidonea a generare un vincolo procedimentale in termini di obbligatoria attivazione del contraddittorio endoprocedimentale, e potendo quest'ultimo far valere eventuali doglianze in punto di illegittimità della pretesa impositiva in sede di impugnazione del consequenziale provvedimento di iscrizione a ruolo (*ex multis*, Cass., Sez. 5, 5/10/2016, n. 19893).

3.3 Può dunque dirsi che, in difetto del presupposto della sussistenza di un risultato diverso da quello indicato in dichiarazione o dell'accertamento di una imposta maggiore o diversa da quella liquidata nella dichiarazione sottoposta a controllo, alcun invito preventivo a chiarimenti deve essere inviato al contribuente dall'Amministrazione finanziaria (in tal senso, Cass., Sez. 5, 7/07/2016, n. 13759), sicché, non emergendo nella specie tali presupposti, né essendo stati gli stessi dedotti dal contribuente, che anzi si è limitato a sostenere che la ragione del parziale adempimento di quanto esposto in dichiarazione era dovuto al ravvedimento operoso segnalato attraverso l'istanza di annullamento in autotutela, non vi sono ragioni per reputare violato un preventivo contraddittorio endoprocedimentale cui il predetto non aveva diritto fin dall'origine.

Né può dirsi che l'omissione del rinnovo della comunicazione di irregolarità definitiva, conseguente all'istanza di autotutela, avrebbe consentito alla società di beneficiare della riduzione delle sanzioni ad

un terzo della misura ordinaria, come pure sostenuto, posto che, in caso di liquidazione delle imposte in esito a controllo di dichiarazioni secondo procedure automatizzate, nelle quali la cartella emessa ex art. 36 bis d.P.R. n. 600 del 1973 non ha natura impositiva poiché deriva da una mera liquidazione dei tributi già esposti dal contribuente e, con riferimento alle sanzioni, da un riscontro meramente formale dell'omissione (Cass., Sez. 5, 15/01/2016, n. 548), la tardività del versamento, come accaduto nella specie, esonera l'Amministrazione dall'obbligo di inviare comunicazione di irregolarità al contribuente, sicché non sussistono, in tale evenienza, i presupposti per ottenere la riduzione ad un terzo delle sanzioni stesse (Cass., Sez. 5, 10/06/2015, n. 12023) e che, nell'ipotesi di comunicazione di irregolarità conseguente al controllo formale della dichiarazione, il beneficio della riduzione delle sanzioni previsto dall'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, opera esclusivamente quando, entro il termine previsto, venga eseguito il pagamento integrale, con la conseguenza che, in caso di adempimento parziale, devono essere applicate le sanzioni nella misura "ordinaria" del trenta per cento sull'intero ammontare della somma originariamente dovuta, anziché solamente sul residuo non versato (Cass., Sez. 5, 06/06/2018, n. 14603).

Ne consegue l'infondatezza dei motivi.

4. In conclusione, i due motivi di doglianza devono essere rigettati e il ricorrente condannato alla rifusione delle spese del giudizio che si liquidano come in dispositivo.

PQM

rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 8.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, legge n. 228 del 2012, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

Roma, 23 febbraio 2021