

CORTE DI CASSAZIONE

Ordinanza 03 dicembre 2013, n. 27098

Tributi – Controllo automatizzato ex art. 36-bis del DPR n. 600/73 – Liquidazione automatica – Riscossione – Cartella esattoriale – Mancata motivazione – Legittimità

Rilevato che, ai sensi dell'art. 380-bis cod. proc. civ.s è stata depositata in cancelleria la relazione di seguito integralmente trascritta;

L'Agenzia delle entrate ricorre contro la I.A.S. srl per la cassazione della sentenza con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, confermando la sentenza di primo grado, ha annullato – per la mancanza dell'indicazione del responsabile del procedimento – una cartella esattoriale conseguente ai controlli ex art. 36 bis DPR 600/73 e 54 bis DPR 633/72 sulle imposte IVA, IRPEG e IRAP per l'anno 2002.

La Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto che la mancata indicazione del responsabile del procedimento nella cartella impugnata – pur non determinandone la nullità ai sensi dell'articolo 36, comma 4 ter, del decreto legge n. 248/07, convertito con la legge 31/08, in quanto la consegna del ruolo all'agente della riscossione risaliva ad epoca anteriore al 1° gennaio 2008 – rendesse tuttavia la stessa annullabile, in base ai principi generali sull'invalidità degli atti amministrativi.

Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia denuncia la violazione degli articoli 7, L. 212/00 e, 25 DPR 602/73 in cui la sentenza gravata sarebbe incorsa ritenendo annullabile, e quindi annullando, la cartella impugnata, per la mancata indicazione del responsabile del procedimento.

Il contribuente si è costituito con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale articolato su quattro motivi.

Il ricorso principale è manifestamente fondato e va accolto.

Questa Corte ha infatti già chiarito che la cartella esattoriale che ometta di indicare il responsabile del procedimento, se riferita a ruoli consegnati agli agenti della riscossione in data anteriore al 1° giugno 2008, pur essendo in violazione dell'art. 7, comma 2, lett. a) della legge 21 luglio 2000, n. 212, non è affetta né da nullità, atteso che l'art. 36, comma 4-ter, del d.l. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, ha previsto tale sanzione solo in relazione alle cartelle riferite ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008, né da annullabilità, perché, essendo la disposizione di cui all'art. 7 della legge n. 212 del 2000 priva di sanzione, e non incidendo direttamente la violazione in questione sui diritti costituzionali del destinatario, trova applicazione l'art. 21 octies della legge 7 agosto 1990, n. 241, il quale, allo scopo di sanare con efficacia retroattiva tutti gli eventuali vizi procedurali non influenti sul diritto di difesa, prevede la non annullabilità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora, per la natura vincolata del provvedimento, come nel caso di cartella esattoriale, il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato, (così Cass. 4516/12; vedi anche, sull'insussistenza della nullità, SSUU 11722/10).

Passando all'esame del ricorso incidentale, si osserva che con il primo ed il secondo motivo il contribuente censura – rispettivamente sotto il profilo della violazione di legge (articolo 7, primo comma, I. 212/2000 e articoli 12 e 25 d.p.r. 602/1973) e del difetto di motivazione su un fatto

decisivo controverso – la statuizione nella sentenza gravata che, rigettando l’eccezione del contribuente di nullità della cartella esattoriale per carenza della relativa motivazione, argomenta che “la cartella risponde al modello ministeriale ed ha consentito alla contribuente di approntare la difesa dei propri diritti”.

Con il terzo e quarto motivo del ricorso incidentale il contribuente censura – rispettivamente sotto il profilo della violazione di legge (articolo 115 c.p.c.) e del difetto di motivazione su un fatto decisivo controverso – la statuizione nella sentenza gravata che, rigettando l’eccezione del contribuente di nullità della cartella esattoriale per insussistenza del presupposto impositivo (per avere il contribuente avanzato istanza di condono ex art. 9 bis l. 289/02), argomenta che “la Commissione non può entrare nel merito perché risulta insufficiente la documentazione prodotta relativa al condono di cui all’articolo 9 bis della legge 289/2002”.

I primi due motivi di ricorso incidentale si possono trattare congiuntamente. Il contribuente in sostanza lamenta che l’importo enunciato nella cartella non corrispondeva esattamente a quello emergente dalle dichiarazioni sottoposte a liquidazione automatica ex artt. 36 bis d.p.r. 600/73 e 54 bis d.p.r. 633/72, in quanto (come chiarito dall’Ufficio solo nel corso del giudizio, vedi pag. 39 del controricorso) da tale importo erano state detratte le somme versate dal medesimo contribuente a titolo di condono ex art. 9 bis l. 289/02. Pertanto, secondo il ricorrente incidentale, la cartella avrebbe dovuto indicare il calcolo che aveva condotto alla determinazione della somma pretesa (in tal modo esplicitando, nella propria motivazione, ciò che l’Ufficio aveva chiarito solo in giudizio) e il giudice di merito avrebbe dovuto rilevare la carenza di motivazione della cartella.

I motivi vanno entrambi disattesi, perché la statuizione della sentenza gravata secondo cui la cartella “ha consentito alla contribuente di approntare la difesa dei propri diritti” (autonomamente sufficiente a sorreggere la decisione, cosicché risultano irrilevanti le censure mosse dal contro ricorrente all’ulteriore statuizione secondo cui “la cartella risponde al modello ministeriale”) trova riscontro nella circostanza, rappresentata dall’Ufficio in sede di merito e non contestata dal contribuente, che la somma pretesa nella cartella era inferiore (in quanto diminuita degli importi versati a titolo di condono) e non superiore a quella emergente dalle dichiarazioni sottoposte a liquidazione automatica ex artt. 36 bis d.p.r. 600/73 e 54 bis d.p.r. 633/72. Pertanto, nessuno specifico onere motivazionale gravava sull’Ufficio, spettando invece al contribuente (che conosceva quanto egli stesso aveva esposto nelle dichiarazioni fiscali e quanto egli stesso aveva versato a titolo di condono) offrire la prova di aver eventualmente pagato somme maggiori di quelle spontaneamente defalcate dall’Ufficio e, quindi, dimostrare di non dovere versare, in tutto o in parte, le somme richieste con la cartella.

Deve infatti ribadirsi che la cartella esattoriale emessa all’esito della liquidazione automatica ex artt. 36 bis d.p.r. 600/73 e 54 bis d.p.r. 633/72 deve essere specificamente motivata in ragione delle pretese dell’Ufficio eccedenti gli importi enunciati nelle dichiarazioni del contribuente (cfr. Cass. 28056/09) ma non richiede specifica motivazione in relazione a pretese inferiori a detti importi, operando, in tal caso, il principio che la pretesa tributaria scaturisce dalla pura e semplice obbligazione di pagamento delle imposte determinate nella dichiarazione del contribuente; vedi, sul punto, Cass. 27140/11: “La cartella con cui l’Amministrazione chieda il pagamento delle imposte, dichiarate dal contribuente e non versate, non necessita di specifica motivazione, non risultando a tate fine applicabile né l’art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 (il quale prevede siano messi a disposizione del contribuente gli atti di cui egli già non disponga), né l’art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (che prescrive il contenuto minimo della cartella), in quanto la pretesa tributaria scaturisce dalla pura e semplice obbligazione di pagamento delle imposte, determinate nella dichiarazione del contribuente. Spetta, eventualmente, a quest’ultimo, in relazione ai principi generali in tema di onere della prova, allegare e provare di avere effettuato in tutto o in parte i

versamenti richiesti, in adempimento dell'obbligo in questione. (Fattispecie relativa a cartella recante la dizione "somme dovute a seguito di controllo della dichiarazione dei redditi".\ nello stesso senso, Cass. 9224/11, Cass. 26671/09).

Anche il terzo e quarto motivo di ricorso incidentale si possono trattare congiuntamente. Il contribuente in sostanza lamenta che la Commissione Tributaria Regionale – rigettando l'eccezione di insussistenza del presupposto impositivo della cartella per avere il contribuente presentato domanda di condono ai sensi dell'articolo 9 bis l. 289/02 – abbia affermato di non poter entrare nel merito dell'eccezione per insufficienza della documentazione prodotta. Secondo il ricorrente incidentale tale argomentazione sarebbe contrastante col disposto dell'articolo 115 c.p.c. (laddove prevede che il giudice ponga a base della decisione i fatti non contestati) e non sarebbe adeguatamente motivata, in quanto il fatto che il contribuente aveva presentato una domanda di condono ex articolo 9 bis l. 289/02 era stato dedotto dallo stesso Ufficio e, pertanto, risultava pacifico e non bisognevole di prova. I motivi vanno disattesi, perché censurano il giudizio della Commissione Tributaria Regionale di insufficienza della "documentazione prodotta relativa al condono di cui all'articolo 9 bis della legge 289/2002", sull'assunto che la circostanza, pacifica in causa, che il contribuente aveva presentato una domanda di condono ex art. 9 bis l. 289/02 sarebbe stata di per sé sufficiente per conoscere nel merito dell'eccezione di insussistenza del presupposto impositivo della cartella. Tale assunto è giuridicamente errato in quanto, come questa Corte ha reiteratamente ribadito (sent. 20745/10, sent. 17396/10, in motivazione, ord. 17600/11), ai fini della produzione degli effetti del condono ex art. 9 bis l. 289/02 non è sufficiente la mera presentazione della relativa domanda, ma è necessario il pagamento tempestivo di tutte le rate. Pertanto il rilievo che la circostanza della (mera) presentazione della domanda di condono fosse pacifica in causa non è di per sé idoneo ad inficiare la statuizione del giudice di merito secondo la quale la "documentazione prodotta relativa al condono di cui all'articolo 9 bis della legge 289/2002" non era sufficiente per scrutinare l'eccezione del contribuente di insussistenza del presupposto impositivo.

In conclusione, si propone l'accoglimento del ricorso principale, il rigetto del ricorso incidentale e la cassazione della sentenza gravata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale perché questa si attenga al principio che la cartella esattoriale che ometta di indicare il responsabile del procedimento, se riferita a ruoli consegnati agli agenti della riscossione in data anteriore al 1° giugno 2008, non è affetta né da nullità, né da annullabilità...»; che l'intimato è costituito con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale;

che non sono state depositate memorie difensive;

che la relazione è stata comunicata al Pubblico Ministero e notificata alle parti;

che il Collegio condivide gli argomenti esposti nella relazione;

che pertanto si deve accogliere il ricorso principale e rigettare il ricorso incidentale e per l'effetto si deve cassare la sentenza gravata, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che regolerà anche le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale e rigetta il ricorso incidentale, cassa la sentenza gravata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che si atterrà al principio di diritto sopra enunciato e regolerà anche le spese del giudizio di cassazione.