# Sentenza del 05/11/2019 n. 28354 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate emetteva cartella di pagamento nei confronti della S. snc di V. R. & C., per l'anno 2008, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, per un importo di Euro 338.017,25, relativa al mancato pagamento dell'Iva, in quanto la società aveva omesso di versare imposte dalla stessa dichiarate erroneamente come versate ed aveva effettuato compensazioni in eccesso rispetto al credito che la stessa aveva dichiarato.

2. La Commissione tributaria provinciale di Cosenza accoglieva il ricorso della contribuente per il mancato invio della prescritta comunicazione dell'esito della liquidazione e dell'invio bonario a produrre documenti e fornire chiarimenti.

3. La Commissione tributaria regionale della Calabria rigettava l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate in quanto la detrazione di una eccedenza Iva maturata in una annualità per la quale non era stata presentata la dichiarazione annuale non integrava un errore materiale, sicchè l'Amministrazione non poteva utilizzare la procedura di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, concernente solo la correzione di errori materiali o di calcolo.

3. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

4. Resiste con controricorso la società che chiede dichiararsi la sopravvenuta cessazione della materia del contendere, in quanto l'Agenzia delle entrate non ha fornito risposta nel termine di 220 giorni di cui alla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 540, all'istanza presentata il 20-3-2013 per la sospensione della riscossione.

5. La Cassazione, sezione VI, con ordinanza interlocutoria 11356/2018, disponeva la rimessione della causa alla pubblica udienza.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce "nullità della sentenza e/o del procedimento ex artt. 111 Cost., del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 1, 2 e 36, artt. 132 e 274 c.p.c., e art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto il giudice di appello ha travisato i fatti di causa, rigettando il gravame sul presupposto che la questione atteneva alla detrazione di una eccedenza Iva maturata per una annualità per la quale non era stata presentata la dichiarazione annuale, sicchè non si trattava di un errore materiale, che consentiva l'emissione della cartella di pagamento a seguito di controllo automatico del D.P.R. n.

633 del 1972, ex art. 54 bis. In realtà, la cartella di pagamento riguardava la diversa ipotesi in cui la dichiarazione era stata presentata e sottoposta al controllo automatico. La cartella riguardava imposte dichiarate ma non versate dalla società, che aveva anche proceduto a compensazioni in eccesso rispetto al credito dalla stessa dichiarato.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione fra le parti in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", in quanto la contestazione mossa alla società concerneva il recupero di imposte dichiarate, ma, in realtà, non versate dalla società, oltre alle compensazioni effettuate in eccesso rispetto al credito vantato e dichiarato. In particolare, non risultano effettuati i versamenti per Euro 106.443,00, con compensazioni effettuate per Euro 133.265,00 a fronte di crediti dichiarati per Euro 12.179,00. Pertanto, la società ha effettuato fraudolentemente compensazioni per Euro 121.086,00 (Euro 133.265 - 12.179) ed ha indicato di aver versato la somma di Euro 106.443,00, mentre ha versato solo Euro 245,00. L'iscrizione a ruolo, quindi, è scaturita dal mero controllo automatico.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, comma 3, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto pur nel caso, erroneamente considerato in sentenza, di un credito derivante dalla mancata presentazione della dichiarazione è comunque consentito l'utilizzo del controllo automatico, senza necessità del preventivo invio della comunicazione di irregolarità, in assenza di profili di incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione.

4. Va esaminata preliminarmente, in quanto pregiudiziale, l'eccezione sollevata dalla società controricorrente di sopravvenuta cessazione della materia del contendere ai sensi della L. 228 del 2012, art. 1 comma 540.

4.1. Con l'obiettivo di migliorare la relazione con i debitori, che hanno subito, iscrizioni a ruolo, e quindi con l'esigenza di attivare la riscossione solo in presenza di un valido titolo esecutivo, il legislatore ha cristallizzato una prassi già esistente (in tal senso Dir. Equitalia 6 maggio 2010, n. 10). La finalità era quella di rimediare ai difetti di comunicazione tra l'ente creditore e l'agente della riscossione.

Nella direttiva indicata si prevedeva che "l'attività di recupero coattivo non può prescindere dall'esistenza di un valido titolo esecutivo... Riteniamo opportuno fornire alcune indicazioni, alle quali, pur in assenza di provvedimento dell'ente creditore, dovrete attenervi nell'espletamento dell'attività di riscossione... Qualora il contribuente, in occasione della notifica del primo atto di riscossione utile, o in qualsiasi momento della procedura cautelare/esecutiva eventualmente da voi intrapresa, asserisca e documenti che gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento e/o l'avviso per i quali si procede, sono stati interessati: a) da un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore in conseguenza della presentazione di un'istanza di autotutela da parte del debitore; b) da una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore citato; c) da una sospensione giudiziale, oppure da una sentenza della magistratura adita, emesse in un giudizio al quale l'agente della riscossione non ha preso parte; d) da un pagamento effettuato in data

antecedente alla formazione del ruolo, in favore dell'ente creditore, sempre che sia facilmente ed univocamente riconducibile allo stesso ruolo...; dovrete invitarlo a rilasciarvene formale dichiarazione, redatta secondo il modello allegato... Ottenuta la dichiarazione che precede e limitatamente alle partite relative agli atti espressamente indicati dal debitore, dovrete immediatamente sospendere ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione della somma iscritta a ruolo. Entro i successivi 10 giorni, dovrete, inoltre, trasmettere all'ente creditore la documentazione consegnatavi dal debitore, al fine di ottenere conferma, o meno, dell'esistenza delle ragioni di quest'ultimo e richiedere, in caso affermativo, la sollecita trasmissione della sospensione o dello sgravio ai vostri sistemi informativi. Dovrete, infine, avvertire l'ente creditore che in caso di silenzio dei suoi uffici, le azioni volte al recupero del credito rimarranno comunque sospese...".

4.2. Tale prassi è stata disciplinata con la L. n. 228 del 2012, art. 1, commi 537 - 542, (in tal senso Dir. di gruppo 11 gennaio 2013, n. 2, prot. (OMISSIS)) La L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 537, prima delle modifiche di cui al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159, art. 1, prevede che "a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, gli enti e le società incaricate per la riscossione dei tributi, di seguito denominati "concessionari per la riscossione", sono tenuti a sospendere immediatamente ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate, su presentazione di una dichiarazione da parte del debitore, limitatamente alle partite relative agli atti espressamente indicati dal debitore, effettuate ai sensi del comma 538".

Il comma 538, poi, elenca tutte le ipotesi in cui il debitore ha diritto ad ottenere la sospensione della riscossione, con la previsione alla lett. f di una clausola generale, costituita "da qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso" (comma 538, "ai fini di quanto stabilito al comma 537, entro 90 giorni dalla notifica, da parte del concessionario della riscossione, del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva eventualmente intrapresa dal concessionario il contribuente presenta al concessionario della riscossione una dichiarazione anche con modalità telematiche, con la quale venga documentato che gli atti emessi dall'ente creditore prima della formazione del ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento o l'avviso per i quali si procede, sono interessati: a) da prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo; b) da un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore; c) da una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore; d) da una sospensione giudiziale, oppure da una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario della riscossione non ha preso parte; e) da un pagamento effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione dello stesso, in favore dell'ente creditore; f) da qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso").

L'art. 1, comma 539, poi, disciplina il procedimento che si innesca a seguito della presentazione della domanda del debitore entro il termine di 90 giorni dalla notifica nei suoi confronti del primo atto di riscossione, con il coinvolgimento sia del concessionario alla riscossione, sia, soprattutto, dell'ente impositore.

Pertanto, il comma 539, prevede che "entro il termine di 10 giorni successivi alla data di presentazione della dichiarazione di cui al comma 538, il concessionario della riscossione trasmette all'ente creditore la dichiarazione presentata dal debitore e la documentazione allegata al fine di avere conferma dell'esistenza delle ragioni del debitore ed ottenere, in caso affermativo, la sollecita trasmissione della sospensione o dello sgravio direttamente sui propri sistemi informativi. Decorso il termine di ulteriori 60 giorni l'ente creditore è tenuto, con propria comunicazione inviata al debitore a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno o a mezzo posta elettronica certificata ai debitori obbligati all'attivazione, a confermare allo stesso la correttezza della documentazione prodotta, provvedendo, in pari tempo, a trasmettere in via telematica, al concessionario della riscossione il conseguente provvedimento di sospensione o sgravio, ovvero ad avvertire il debitore dell'inidoneità di tale documentazione a mantenere sospesa la riscossione, dandone, anche in questo caso, immediata notizia al concessionario della riscossione per la ripresa dell'attività di recupero del credito iscritto a ruolo".

La L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 540, quindi, dispone che la mancata risposta da parte dell'Agenzia delle entrate nel termine di 220 giorni, comporta l'annullamento di diritto dei ruoli (comma 540, "in caso di mancato invio, da parte dell'ente creditore, della comunicazione prevista dal comma 539, e di mancata trasmissione dei conseguenti flussi informativi al concessionario della riscossione, trascorso inutilmente il termine di 220 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore allo stesso concessionario della riscossione, le partite di cui al comma 537, sono annullate di diritto e quest'ultimo è considerato automaticamente di scaricato dei relativi ruoli. Contestualmente sono eliminati dalle scritture patrimoniali dell'ente creditore i corrispondenti importi").

L'art. 1, comma 543, disegna la disciplina transitoria prevedendo, in relazione alla "prassi" dei contribuenti di presentare dichiarazioni per la sospensione della riscossione, che "le disposizioni di cui ai commi da 537 a 542, si applicano anche alle dichiarazioni presentate al concessionario della riscossione prima della data di entrata in vigore della presente legge. L'ente creditore invia alla comunicazione e provvede agli adempimenti di cui al comma 539, entro 90 giorni dalla data di pubblicazione della presente legge; in mancanza, trascorso inutilmente il termine di 220 giorni dalla stessa data, le partite di cui al comma 537, sono annullate di diritto ed il concessionario della riscossione è considerato automaticamente discaricato dei relativi ruoli. Contestualmente sono eliminati dalle scritture patrimoniali dell'ente creditore i corrispondenti importi".

4.3. Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159, art. 1, ha modificato la L. n. 228 del 2012, art. 1, commi 538 - 540, prevedendo la riduzione del termine concesso al contribuente per presentare la dichiarazione, da 90 a 60 giorni, e sanzionando con la "decadenza" l'eventuale ritardo. Inoltre, sempre in relazione al comma 538, è stata eliminata tra le cause di sospensione della riscossione la lett. f (dichiarazione con cui è documentato che il ruolo è interessato "da qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso").

Nel comma 539, non si prevede più il termine dilatorio di 60 giorni per il creditore, che deve quindi provvedere a fornire risposte in tempi più rapidi.

Il comma 539 bis, aggiunto, dispone che "La reiterazione della dichiarazione di cui al comma 538, non è ammessa e, in ogni caso, non comporta la sospensione delle iniziative finalizzate alla riscossione".

Il comma 540, rappresenta la novità più rilevante, in quanto prevede, dopo l'ultimo periodo, che " l'annullamento non opera in presenza di motivi diversi da quelli elencati al comma 538, ovvero nei casi di sospensione giudiziale o amministrativa o di sentenza non definitiva di annullamento del credito". L'annullamento, quindi, non opera in tutti i casi in cui il credito sia ancora sub iudice nonchè nelle ipotesi di sospensione giudiziale o amministrativa. Pertanto, la caducazione della pretesa si verifica solo se il debitore fa valere cause potenzialmente estintive della stessa.

Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159, art. 15, prevede una disciplina transitoria, in base alla quale "le Disp. della L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, commi da 538 a 540, nel testo modificato dall'art. 1 del presente decreto, si applicano alle dichiarazioni presentate successivamente alla data di relativa entrata in vigore del presente decreto. Con provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate sono disciplinate le modalità telematiche di presentazione della dichiarazione e di invio della risposta al debitore. Fino alla data fissata da tale provvedimento resta fermo quanto disposto dalle stesse disposizioni nella versione in vigore antecedente alle suddette modifiche".

5. L'eccezione sollevata dalla società controricorrente, già in precedenza fatta valere in sede di appello (cfr. controricorso della società "giova ribadire quanto già rilevato davanti alla Commissione regionale e cioè la sopravvenuta cessazione della materia del contendere atteso che, nelle more del giudizio di secondo grado, in data 20-3-2013, il V. ha presentato istanza ai sensi della L. n. 228 del 2012, e l'amministrazione non ha risposto con conseguente sgravio del denegato tributo"), è fondata.

Infatti, poichè la dichiarazione di cui al comma 538, è stata presentata dalla società in data 20-3-2013, trova applicazione la L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 538, nella versione precedente alle modifiche apportate dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159, art. 1. Invero, il D.Lgs. n. 159 del 2015, art. 15, detta una specifica norma transitoria, sopra richiamata, che include nel perimetro di applicazione della novella del 2015 solo le dichiarazioni del contribuente presentate successivamente alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 24 settembre 2015.

Per le dichiarazioni presentate prima di tale data, tra cui innegabilmente quella presentata dalla società controricorrente, trova applicazione la precedente normativa di cui alla L. 24 dicembre 2012, n. 228.

Pertanto, non può essere applicata la porzione di norma introdotta dal D.Lgs. n. 159 del 2015, che, modificando la L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 540, ha previsto che "l'annullamento non opera in presenza di motivi diversi da quelli elencati al comma 538, ovvero nei casi di sospensione giudiziale o amministrativa o di sentenza non definitiva di annullamento del credito". Tale disposizione è stata inserita dalla novella per la rilevanza dell'istituto per "le casse erariali" e per evitare potenziali applicazioni distorsive, con la presentazione di istanze di sospensione solo pretestuose.

Nella specie, il credito della Agenzia delle entrate è stato annullato in via non definitiva sia in primo che in secondo grado, mentre l'Agenzia delle entrate non ha provveduto nel termine di 220 giorni a fornire la dovuta comunicazione alla debitrice ed a trasmettere i "conseguenti flussi informativi" al concessionario della riscossione. Pertanto, trova applicazione la previsione di cui al comma 540, per cui "le partite di cui al comma 1 sono annullate di diritto e quest'ultimo (il concessionario della riscossione) è considerato automaticamente discaricato dei relativi ruoli". Inoltre, "contestualmente sono eliminati dalle scritture patrimoniali dell'ente creditore i corrispondenti importi".

6. Deve essere, quindi, pronunciata sentenza declaratoria della cessata materia del contendere.

7. Le spese dell'intero giudizio devono essere compensare per intero tra le parti, stante l'intervenuta novella legislativa nel corso del processo di appello.

P.Q.M.

Dichiara cessata la materia del contendere, ai sensi della L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 540.

Dichiara compensate tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 19 settembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 5 novembre 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza