# Sentenza del 27/05/2021 n. 14876 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**

Riscossione - Comunicazione di irregolarità - Ipotesi e conseguenze.

**Massima:**

In materia di riscossione, ai sensi degli artt. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, l'invio al contribuente della comunicazione di irregolarità, al fine di evitare la reiterazione di errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali, è dovuto solo ove dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero un'imposta o una maggiore imposta, mentre tale adempimento non è prescritto in caso di omessi o tardivi versamenti. La relativa omissione determina una mera irregolarità e non preclude, una volta ricevuta la notifica della cartella, di corrispondere quanto dovuto con riduzione delle sanzioni.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

**Testo:**

Rilevato che:

Con sentenza n. 317/5/2013 la Commissione tributaria regionale della Campania, sezione staccata di Salerno, in riforma della decisione di primo grado che aveva interamente accolto il ricorso della P. s.p.a., annullava la cartella di pagamento solo per la parte relativa al contestato credito d'imposta, confermandola per il resto.

La CTR osservava preliminarmente che l'eccezione dell'appellata società, relativamente alla formazione del giudicato su una delle questioni affrontate dalla CTR, era infondata, in quanto il difetto di motivazione dell'atto impugnato era stato rilevato dai primi giudici solo quale conseguenza dell'omessa comunicazione ex art. 36-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Quanto poi ai motivi di gravame esposti dall'Ufficio, la CTR osservava che nel caso in esame la necessità dell'avviso ex art. 36-bis, la cui esistenza non era stata dimostrata dall'Ufficio, derivava dal fatto che la contestata illegittimità dell'utilizzo del credito di imposta, ovvero il carente o ritardato versamento, non poteva rientrare in una mera irregolarità, ma derivava da un'errata

interpretazione della norma per il credito di imposta per le aree svantaggiate, sicché, sussistendo incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, sorgeva l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di invitare il contribuente a fornire la documentazione idonea a sostegno di quanto dichiarato in punto di utilizzo del credito di imposta.

Diversamente, quanto alle contestazioni riguardanti l'omesso e/o carente versamento dell'Irap e delle ritenute d'acconto, non sussistendo, relativamente a queste voci, incerte o rilevanti questioni interpretative o incertezze su rilevanti aspetti della dichiarazione, non sussisteva alcun obbligo dell'Ufficio di informare il contribuente e di invitarlo ad un confronto bonario.

Avverso tale sentenza l'Ufficio propone ricorso per cassazione, affidato ad un solo motivo. Resiste il contribuente mediante controricorso e ricorso incidentale affidato a due motivi.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo del ricorso principale l'Ufficio lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1972, n. 600, e dell'art. 6, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.), avendo errato la CTR nel ritenere necessari, quanto al credito di imposta, la preventiva comunicazione e l'eventuale contraddittorio con il contribuente. Invero, a seguito del controllo automatizzato operato in relazione all'Unico 2007, presentato dalla P. per il periodo di imposta 2006, risultava per la prima volta dichiarato un credito, quale residuo della precedente dichiarazione per l'annualità 2005, interamente compensato dal contribuente. Sicché, emergendo dalla dichiarazione un credito di imposta indicato come residuo della precedente dichiarazione per l'annualità 2005, che però non trovava riscontro in quest'ultima, alcuna preventiva comunicazione era necessaria, non essendovi incertezza alcuna su aspetti rilevanti della dichiarazione.

1.2. Il motivo è infondato.

1.3. Questa Corte ha in diverse occasioni affermato il principio, cui si intende dare continuità, secondo il quale «In tema di accertamenti e controlli delle dichiarazioni tributarie, l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta, ai sensi degli artt. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 è ammissibile solo quando il dovuto sia determinato mediante un controllo meramente cartolare, sulla base dei dati forniti dal contribuente o di una correzione di errori materiali o di calcolo, non potendosi, invece, con questa modalità, risolvere questioni giuridiche, sicché il disconoscimento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di un credito d'imposta non può avvenire tramite emissione di cartella di pagamento avente ad oggetto il relativo importo, senza essere preceduta da un avviso di recupero di credito di imposta o quanto meno bonario» (Cass. 21/03/2019, n. 07960; cfr. in tal senso anche Cass. n. 14949 del 08/06/2018 e Cass. 31/05/2016, n. 11292).

1.4. Il principio è stato inoltre ribadito da questa Corte, con l'ordinanza 09/03/2018, n. 05785, che ha precisato che in tali casi è necessario un apposito avviso di recupero del credito o quantomeno la notifica di un avviso bonario, trattandosi di attività che comportano una preventiva verifica e valutazioni giuridiche che escludono che l'Ufficio possa fare ricorso alla procedura del mero controllo cartolare automatizzato.

1.5. A tali coordinate la CTR ha chiaramente mostrato di adeguarsi, affermando che la contestata illegittimità di utilizzo di un credito di imposta non può rientrare in una mera irregolarità sicchè; sussistendo incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria aveva l'obbligo di invitare il contribuente a fornire chiarimenti ovvero a fornire idonea documentazione a sostegno di quanto dichiarato circa l'utilizzo del credito di imposta.

1.6. A tanto l'Ufficio oppone che il credito d'imposta, indicato nella dichiarazione del 2006 come proveniente dalla dichiarazione per l'annualità 2005, in realtà non risultava esposto né in tale ultima dichiarazione né in quelle precedenti, sicché legittimamente era stato effettuato un mero controllo cartolare automatizzato con le precedenti dichiarazioni, rivelatore di un'indebita compensazione con un credito di imposta che da esse non risultava.

1.7. Trattasi, tuttavia, di considerazioni del tutto difettose sotto il profilo dell'autosufficienza, non avendo l'Ufficio precisato come e quando abbia dedotto, nei precedenti gradi di giudizio, la circostanza adesso introdotta, che cioè il quadro RU delle precedenti dichiarazioni di imposta, presentate dalla società, era del tutto privo di qualsiasi indicazione circa l'esistenza del credito del quale si discute.

2. La reiezione di tale motivo comporta l'assorbimento del primo motivo del ricorso incidentale, nel quale il contribuente, lamentando l'errore in cui sarebbe incorsa la CTR nell'escludere la formazione di un giudicato relativamente all'avvenuto annullamento della cartella per il difetto di motivazione rilevato dalla CTP, ripropone, nella sostanza, una questione comunque dipendente dall'omessa comunicazione ex art. 36-bis, già interamente risolta in suo favore per effetto della reiezione del ricorso principale.

3. Con il secondo motivo del ricorso incidentale il contribuente lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., che l'omessa comunicazione dell'irregolarità, in relazione all'omesso versamento IRAP e ritenute d'acconto, avrebbe impedito ogni possibilità di effettuare il pagamento di una sanzione ridotta.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Premesso che il motivo, a differenza del primo, non può considerarsi assorbito per effetto della statuizione sul ricorso principale (avendo la CTR annullato la cartella di pagamento solo per la parte relativa al contestato credito d'imposta, confermandola invece per la parte riguardante l'omesso versamento IRAP e ritenute d'acconto, aspetto sul quale verte il motivo in oggetto), va rilevato che secondo quanto condivisibilmente statuito da Cass. 28/06/2019, n. 17479, «In materia di riscossione, ai sensi degli artt. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972, l'invio al contribuente della comunicazione di irregolarità, al fine di evitare la reiterazione di errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali, è dovuto solo ove dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero un'imposta o una maggiore imposta, mentre tale adempimento non è prescritto in caso di omessi o tardivi versamenti», precisandosi poi che «la relativa omissione determina una mera irregolarità e non preclude, una volta ricevuta la notifica della cartella, di corrispondere quanto dovuto con riduzione della sanzione».

4. Le considerazioni che precedono comportano il rigetto del ricorso principale e del secondo motivo di quello incidentale, con assorbimento del primo.

5. Le spese processuali sostenute per il giudizio di legittimità vanno interamente compensate tra le parti in ragione della reciproca soccombenza.

6. Non opera a carico dell'Agenzia, ricorrente principale, il raddoppio del contributo unificato (Cass. n. 5955 del 2014 e Cass. n. 889 del 2017).

P.Q.M.

rigetta il ricorso principale, rigetta il secondo motivo del ricorso incidentale e dichiara assorbito il primo motivo del ricorso incidentale. Compensa interamente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. 115/2002 la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente incidentale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 5 novembre 2020

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza