CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 4– 07 – 2014 N° 15311

Tributi – accertamenti e controlli – cartella di pagamento – omessa comunicazione al contribuente dell'esito del controllo ex art. 36 ter DPR 600/73 – nullita'

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE QUINTA

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

[redacted]

Svolgimento del processo

Soft Line s.p.a., incorporante la Southern Upholstery s.r.l., impugnava la cartella di pagamento emessa in danno della società incorporata, a seguito di correzione ex art.36 ter d.p.r.n.600/73 della dichiarazione dei redditi per l'anno 2000, sostenendone la nullità per omessa comunicazione ad essa società incorporante degli esiti del controllo formale e dei motivi che avevano condotto a tale rettifica.

La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso ritenendo nulla la cartella in quanto detta comunicazione non risultava inoltrata alla società

incorporante.

La decisione di primo grado, appellata dall'Agenzia delle Entrate, veniva confermata dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia con la sentenza indicata in epigrafe.

In particolare, il Giudice di Appello riteneva che, nella specie, l'Ufficio aveva l'obbligo sancito, dal quarto comma dell'art.36 ter d.p.r. n.600/73, di comunicare al contribuente l'esito del controllo formale, e che tale omessa comunicazione, prescritta anche al fine di consentire l'esercizio del diritto di difesa, costituiva, altresì, violazione dell'art.6 dello Statuto del contribuente laddove l'Ufficio aveva emesso la cartella, senza la previa notifica di alcun atto accertativo e senza comunicazione degli esisti del controllo, essendo irrilevante, allo scopo, che la Soft Line s.p.a. avesse, in precedenza risposto alla richiesta di documentazione relativa al Modello Unico 2001.

Avverso la sentenza il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate hanno proposto ricorso per cassazione, affidato ad unico motivo, cui ha resistito con controricorso la Società contribuente.

Motivi della decisione

1.Con unico motivo -rubricato *violazione di legge ex*

art.360 n.3 c.p.c., in relazione all'art.36 ter del d.p.r. n.600/1973 in relazione altresì all'art.6 del d.l. n.212.2000- i ricorrenti deducono l'errore in cui sarebbe incorsa la Commissione Tributaria Regionale pugliese nel ritenere l'Ufficio obbligato a comunicare al contribuente gli esiti del controllo formale, laddove l'art.36 ter del d.p.r. n.600/73 non prevede tale invio di comunicazione a pena di nullità. Deduce, ancora, che inammissibilmente la Commissione Tributaria Regionale avrebbe equiparato la motivazione della cartella con quella dell'avviso di accertamento mentre non vi sarebbe stata alcuna violazione dell'art.6 della legge n.212/2000 in quanto la richiesta effettuata dall'Ufficio della documentazione relativa alle ritenute di acconto subite, anche se non equivaleva alla comunicazione degli esiti di controllo, a questa, in ogni caso, suppliva.

2. Preliminarmente va dichiarata l'inammissibilità del ricorso proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, il quale non risulta avere partecipato al precedente grado di giudizio.

3.Il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate è infondato.

3.1. L'Art.36 ter d.p.r. n.600/73 dispone che "Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria

provvedono …al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti di imposta, sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministero delle finanze.

Tale controllo formale consente, a sensi del comma 2, agli Uffici di escludere, in tutto o in parte, le ritenute d'acconto, le detrazioni d'imposta e le deduzioni dal reddito non spettanti; rideterminare i crediti d'imposta; calcolare la maggiore imposta e i maggiori contributi dovuti; correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta e ciò a seguito di verifica della corrispondenza dei dati indicati in dichiarazione con la documentazione conservata dal contribuente ed i dati desunti dal contenuto delle dichiarazioni presentate e delle comunicazioni fornite da altri soggetti (sostituti d'imposta, enti previdenziali e assistenziali, banche ed imprese assicuratrici).

Nel caso ci siano differenze fra i dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate e quelli dichiarati, il contribuente viene invitato, ai sensi del comma 3 dall'Ufficio a presentare o trasmettere la propria documentazione e a fornire chiarimenti.

Al quarto comma, infine, è previsto che *l'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al*

sostituto di imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte ...per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale (entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione parole aggiunte dall'art.1, comma 1, lett.b) del d.l.vo 26.1.2001 n.32).

Questa la norma di riferimento, in fatto è incontestato che la cartella, oggetto di contenzioso, derivava da liquidazione effettuata ex art.36 ter d.p.r. n.600/73 con la quale, si correggeva la dichiarazione dei redditi per l'anno 2000 della Southern Upholstery s.r.l. (società incorporata dalla Soft Line s.p.a.) per ritenute dichiarate ma non subite.

Entrambe le parti danno, poi, atto che l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito del controllo della congruità della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2000, aveva richiesto alla società già estinta per incorporazione, documentazione riguardante la certificazione delle ritenute d'acconto subite, e che, a tale richiesta, la società incorporante aveva dato seguito.

E', altresì, ormai acquisita, come dato incontestato

in atti, la mancanza di prova in ordine all'avvenuta ricezione da parte della contribuente della comunicazione di cui al IV comma dell'art.36 ter citato.

3.2. Così ricostruiti i termini fattuali della vicenda processuale, va, preliminarmente, evidenziato che, come correttamente dedotto dalla ricorrente, l'art.36 ter d.p.r. n.600/1973 non prevede, espressamente, quale sanzione della mancata comunicazione dell'esito del controllo formale la nullità della cartella e che la giurisprudenza di questa Corte ha già ritenuto, ma con riferimento alla liquidazione "cartolare" di cui all'art.36 bis d.p.r. n.600/73, la legittimità della cartella di pagamento, non preceduta dalla comunicazione dell'esito della liquidazione perché la norma non prevede alcuna sanzione (tra le tante Cass. n.26361 del 29/12/2010) e, con riferimento alla nullità prevista dall'art.6 dello Statuto, che detta norma *non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art.36 bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti alla disposizione*

appena indicata, la quale implica un controllo di tipo documentale sui dati direttamente riportati in dichiarazione, senza riscontro documentale esterno e margini di tipo interpretativo (di recente Cass. n.8342/2012).

Nella stessa ottica interpretativa è però, ex adverso, statuito costantemente che la previsione del citato art.36 bis ha natura eccezionale e non tollera applicazione estensiva ad ipotesi diverse da quelle tassivamente indicate dalla legge, per cui a tale strumento non può fare ricorso l'Amministrazione finanziaria ogni qualvolta sia necessario procedere, al di là del mero riscontro cartolare dei dati allegati dall'obbligato, ad attività di interpretazione ed applicazione di norme e principi giuridici, alla qualificazione di fatti o di rapporti, alla risoluzione di questioni di imponibilità o di deducibilità o relative alle norme di esenzione o di agevolazione (Cass.n.3119/2000; id.n.2531/2001; id.n.1852/2000; n.16512/2006;n.10340/2007; n.5460/2008; n.9224/2011).

3.3. Ritiene il Collegio, alla luce dei superiori principi e delle differenze sostanziali e formali esistenti tra le ipotesi disciplinate rispettivamente dall'art.36 bis e dall'art.36 ter d.p.r.n.600/73, che alla mancata comunicazione prescritta dal IV comma di

quest'ultima disposizione, consegua la nullità della conseguenziale cartella.

Come già sopra illustrato l'art.36 bis (intitolato *Liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni)* è norma a "contenuto impositivo" sostanzialmente "chiuso" nel senso della tassatività delle ipotesi di applicazione, limitata alla *liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti,* sulla base di un controllo cartolare basato esclusivamente sui dati allegati dal contribuente e teso, sostanzialmente, alla sola correzione di errori materiali e formali.

La differenza con il successivo art.36 ter è ravvisabile già nella diversa intitolazione: *Controllo formale delle dichiarazioni* e nelle diverse possibilità attribuite all'Ufficio, non di mera *liquidazione,* ma di *controllo* e di più incisivi "interventi" sulle dichiarazioni presentate dal contribuente, non solo sulla base di queste ma anche in base alle "comunicazioni ex art.20,III comma d.p.r.n. 605" ed agli "elenchi ex art.78, comma 25 legge 30 dicembre 1991 n.413", atti, quindi, diversi da quelli allegati dal contribuente ed esterni rispetto alla sua sfera (comma 2).

Alla differenza sostanziale dei due istituti il legislatore ha, coerentemente, fatto conseguire due diverse tipologie di procedure atte a concretizzare l'immanente principio di collaborazione/cooperazione tra Fisco e contribuente.

Ai sensi dell'art.36 bis,comma 3 (vigente ratione temporis) ed alla ratio allo stesso sottesa di mero automatizzato riscontro dei dati contenuti nella dichiarazione, quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione…l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto di imposta *per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.*

Laddove, invece, il III comma dell'art.36 ter (come sopra già evidenziato) prevede, *ai fini dei commi 1 e 2,* -e quindi, preventivamente, ai fini dello stesso espletamento del *controllo*- che *il contribuente o il sostituto è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dei dati forniti dai terzi* ed, il successivo comma IV statuisce che, dopo tale invito ed all'esito degli eventuali

chiarimenti o allegazioni forniti dal contribuente, *l'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale.*

Appare evidente, dal mero dato testuale della norma, che al più incisivo "controllo" previsto dall'art.36 ter, rispetto alla "liquidazione" ex art.36 bis, il legislatore abbia fatto conseguire una fase procedimentale necessaria, di garanzia per il contribuente, laddove il comma 4 in esame prevede l'obbligo dell'Amministrazione di comunicare i motivi della rettifica operata in un apposita comunicazione da effettuare al contribuente. Obbligatorietà, peraltro, riconosciuta anche dalla prassi (cfr. circolare n.68/2001; circolare n.77 del 2001 esattamente citate dalla controricorrente)la quale riconosce che la comunicazione dell'esito del controllo assolve alla duplice funzione di rendere edotto il contribuente delle motivazioni poste alla base dei recuperi d'imposta operati dall'Ufficio e di consentire allo stesso la segnalazione di dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente anche al fine, a

fronte della verifica della fondatezza dei rilievi effettuati dal contribuente, di "*procedere con sollecitudine ad esercitare il proprio potere di autotutela, al fine di consentire al contribuente di effettuare i versamenti delle somme eventualmente dovute, in tempo utile per usufruire del beneficio previsto dall'art.3 del d.lgs. n.462/1997.*

La funzione di garanzia svolta dalla comunicazione, quale atto attraverso cui si realizza compiutamente la necessaria interlocuzione tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente, appare evidente per il soggetto passivo, il quale, avendo conoscenza dei motivi, può, sia regolarizzare il contenuto della dichiarazione in rettifica, sia esercitare i propri diritti di difesa in sede contenziosa, o addirittura interrompere la procedura segnalando dati ed elementi non comunicati o valutati erroneamente nella fase di controllo; infatti in caso di errore da parte della Amministrazione finanziaria, la stessa potrà eventualmente esercitare il proprio potere di autotutela attraverso l'eventuale rinuncia all'imposizione in caso si accerti l'illegittimità dell'atto o dell'imposizione.

Da quanto esposto appare, pertanto, evidente nel procedimento prescritto ex art.36 ter, rispetto

all'ipotesi dell'art 36 bis, la pregnanza della garanzia connessa alla previsione dell'invio di comunicazione quale momento di instaurazione di un contraddittorio anteriore all'iscrizione a ruolo.

Ciò posto, può, non solo agevolmente respingersi la tesi dell'Agenzia secondo cui l'invio della richiesta di documenti di cui al III comma del più volte citato articolo equivalga alla comunicazione di cui al IV comma, ma anche superarsi l'obiezione della mancata sanzione di nullità ad opera della norma in caso di mancata comunicazione ad opera dell'Ufficio.

Il contraddittorio procedimentale (come di recente ribadito dalle Sezioni Unite di questa Corte con sentenza n 18184/2013) *è andato assumendo, in giurisprudenza e in dottrina (e nella stessa legislazione), proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato - proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile - alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso*

(se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate).

Alla luce dei chiari principi statuiti dalle Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza da ultimo citata, può, quindi, affermarsi che, anche nella subiecta materia, la "sanzione" della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, "pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo non certo innocua o di lieve entità - non paragonabile, ad es., alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, ora sanzionata ex lege da nullità per le cartelle di pagamento:Cass., sez. un., n. 11722 del 2010 -, bensì) di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve - sopra delineata - e della forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante".

Ed, anche in questo caso, a fronte di quanto rilevato, "è vano addurre ...l'esistenza di ulteriori strumenti di

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

tutela per il contribuente (istanza di autotutela, accertamento con adesione, ecc.), rilievo che, a prescindere dalle considerazioni attinenti al momento in cui tali mezzi sono esperibili, si rivela in ogni caso inidoneo ad escludere autonoma rilevanza alla portata precettiva della norma in esame.

Il ricorso va, pertanto, rigettato.

La peculiarità della questione trattata e la novità della soluzione giurisprudenziale inducono questa Corte a compensare integralmente tra le parti le spese processuali di tutti i gradi del giudizio.

P.Q.M.

La Corte, dichiara inammissibile il ricorso proposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Rigetta il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate.

Compensa integralmente tra le parti le spese processuali.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 18.12.2013.

Il Presidente

Il Consigliere estensore

Copia conforme all'originale
Roma, lì .....
Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL - 4 LUG. 2014
Il Funzionario Giudiziario
Marcello BARAGONA

Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona