



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
 SEZIONE TRIBUTARIA

11606.21

Oggetto: cartella -
 Accertamento con adesione -
 Decadenza rateizzazione

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

- | | | |
|---------------------------|----------------------|-------------------|
| Giacinto BISOGNI | - Presidente - | |
| Giuseppe FUOCHI TINARELLI | - Consigliere Rel. - | R.G.N. 27405/2014 |
| Pierpaolo GORI | - Consigliere - | Cron. 11606 |
| Giovanni Maria ARMONE | - Consigliere - | CC - 26/01/2021 |
| Giuseppe D'AURIA | - Consigliere - | |

ha pronunciato la seguente

ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 27405/2014 R.G. proposto da

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

274/2014

- *ricorrente* -

contro

(omissis)

Società agricola

- *intimati* -

e contro

(omissis) | **Spa, già** (omissis) **Spa**

- *intimata* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia sez. staccata di Brescia n. 1698/63/14, depositata il 1° aprile 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 26 gennaio 2021 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

RILEVATO CHE

L'Agenzia delle entrate impugna per cassazione, con tre motivi, la sentenza della CTR in epigrafe che, confermando la decisione della CTP di Cremona, aveva annullato la cartella di pagamento, relativa

L



ad omessi versamenti Iva per l'anno 2006, emessa nei confronti della società contribuente dichiarata decaduta dal pagamento rateizzato per aver presentato fideiussione inidonea in quanto rilasciata da soggetto, la (omissis), facente parte di organizzazione dedita all'esercizio abusivo dell'attività finanziaria mediante emissione di polizze fideiussorie false.

La contribuente ed (omissis) sono rimasti intimati.

CONSIDERATO CHE

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 112, 291, 329, 343, 346 c.p.c., 18, 24, 53, 54 e 56 d.lgs. n. 546 del 1992, 2, comma 2, e 3-bis d.lgs. n. 642 del 1997, 36 bis d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis, d.P.R. n. 633 del 1972, 25 d.P.R. n. 602 del 1973, 3 l. n. 241 del 1990 e 7 l. n. 212 del 2000.

Deduce l'Ufficio che il giudice di primo grado aveva accolto il ricorso dei contribuenti sull'unico fondamento dell'inidoneità della mera irregolarità della fideiussione a determinare la decadenza dal beneficio della rateizzazione ex art. 19 d.P.R. n. 602 del 1973 ove non preceduta da apposita comunicazione di irregolarità, ritenendo tutte le altre questioni assorbite.

La CTR, per contro, nonostante la mancata costituzione in appello della società, aveva esaminato e deciso in base all'ulteriore eccezione – non esaminata in primo grado e non riproposta in appello – formulata con l'originario ricorso, in ispecie sull'asserito difetto di motivazione della cartella.

L'Agenzia rileva, in ogni caso, che, ove il giudice d'appello avesse ritenuto una non consentita *mutatio libelli* da parte dell'Ufficio (per aver indicato l'irregolarità della fideiussione solo in sede di controdeduzioni), la stessa CTP aveva già espressamente qualificato come irregolare la garanzia prodotta dalla controparte e, comunque, un tale asserito vizio non era stato in alcun modo censurato attesa la mancata costituzione in appello del contribuente.



2. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 c.c., 115 e 116 c.p.c., 2, comma 2, e 3 bis d.lgs. n. 642 del 1997, 36 bis d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis, d.P.R. n. 633 del 1972, 25 d.P.R. n. 602 del 1973, 3 l. n. 241 del 1990 e 7 l. n. 212 del 2000.

Con un primo profilo, l'Ufficio lamenta che la CTR abbia ritenuto carente di motivazione la cartella per non essere stata indicata l'irregolarità della fideiussione, dovendosi ritenere non necessaria una tale specifica indicazione.

Sotto altro profilo, deduce che la prestazione di idonea garanzia (e il pagamento della prima rata) costituisce presupposto di efficacia della procedura di rateizzazione, sicché la sua mancanza lascia integra la pretesa tributaria, che può essere legittimamente riscossa con emissione della cartella di pagamento senza necessità di esplicito riferimento al mancato perfezionamento della procedura, la prova del cui avveramento, trattandosi di fatto impeditivo, incombe sul contribuente.

3. Il terzo motivo denuncia omesso esame dell'esistenza di tutte le condizioni previste dall'art. 3 bis, comma 1, secondo periodo, d.lgs. n. 462 del 1997, ossia di una polizza fideiussoria o fideiussione bancaria, ovvero rilasciata da un consorzio di garanzia collettiva dei fidi iscritto negli elenchi di cui agli articoli 108 e 107 T.U. delle leggi in materia bancaria e creditizia.

4. Occorre premettere che la CTR ha fondato la sua decisione su una duplice *ratio*: da un lato la cartella difettava di motivazione; dall'altro la pretesa dell'Agenzia era infondata nel merito.

L'Ufficio censura, con i tre motivi, entrambe le *rationes*.

5. Il ricorso, tuttavia, è infondato, potendosi, per ragioni di connessione logica, esaminare unitariamente le doglianze.

5.1. Va innanzitutto rilevato che il primo motivo, pur astrattamente fondato, è inammissibile per carenza d'interesse attesa l'infondatezza delle altre censure.



5.2. Si può dare atto, invero, che, come emerge dalla sentenza di primo grado, riprodotta per autosufficienza, la CTP ha accolto il ricorso della contribuente – assorbite tutte le altre questioni – perché la prestazione di fideiussione irregolare non poteva dar luogo a decadenza e, in ogni caso, l'Ufficio avrebbe dovuto avvisare preventivamente il contribuente che la garanzia era venuta meno e chiederne la sostituzione prima di emettere la cartella.

La doglianza sul difetto di motivazione della cartella – a fronte della mancata riproposizione in appello da parte del contribuente non costituitosi – doveva, pertanto, ritenersi rinunciata e non poteva essere oggetto di esame, d'ufficio, da parte del giudice d'appello (v. Cass. n. 20062 del 24/09/2014).

Non sono comunque fondate le ulteriori censure di cui al primo motivo, dovendosi escludere che la CTP abbia espressamente qualificato il vizio della fideiussione essendosi limitata a ritenere che, ove l'Ufficio avesse ritenuto la garanzia venuta meno, avrebbe dovuto darne preventiva comunicazione alla parte per la sostituzione; né emerge, dalla sentenza della CTR, che ha esaminato il merito della doglianza, un rilievo per una asserita *mutatio libelli*.

5.3. Quanto al secondo profilo del secondo motivo – assorbito il primo profilo in relazione alla prima doglianza – la censura è in parte inammissibile, non cogliendo la *ratio* della decisione, in parte infondata.

5.4. Sotto un primo versante, infatti, la CTR non ha posto in dubbio il rilievo che riveste la prestazione della garanzia ai fini del perfezionamento della procedura di rateizzazione: semplicemente ha rilevato che, nella specie, la garanzia era stata prestata («*il contribuente risulta avere adempiuto all'obbligo di cui al citato art. 3 bis*»), circostanza che – come pacificamente riconosciuto in atti – trova riscontro nell'avvenuto regolare pagamento delle prime tre rate della rateizzazione (la prima delle quali deve essere pagata entro trenta giorni dalla comunicazione dell'Ufficio e la cadenza delle



successive è trimestrale) atteso che, ai sensi dell'art. 3 bis, comma 1, ultimo periodo, d.lgs. n. 462 del 1997, «entro dieci giorni dal versamento della prima rata il contribuente deve far pervenire all'ufficio la documentazione relativa alla prestazione della garanzia».

5.5. È insussistente, in secondo luogo, la lamentata violazione dell'onere della prova.

Come su evidenziato, infatti, la procedura di rateizzazione era stata regolarmente avviata: l'istanza della parte non solo non era stata oggetto di un provvedimento di rigetto ma, anzi, con la comunicazione con cui si indicava la scansione dei termini per il pagamento rateale, scansione che era stata debitamente rispettata dal contribuente, appariva concretamente accolta, sì da generare, in ogni caso, la fondata aspettativa per la contribuente del regolare perfezionamento della procedura.

Ne deriva che, ove l'Amministrazione deduca che, in realtà, la procedura non si era perfezionata – per l'invalidità della garanzia –, sì da lasciare integra la pretesa tributaria, spetterà all'Ufficio provare la sussistenza di tale condizione, e il momento del suo avveramento, e non, invece, alla contribuente la prova del perfezionamento della procedura stessa.

5.6. Va sottolineato, sul punto, che della dedotta segnalazione della Direzione Regionale della Lombardia volta ad evidenziare l'impossibilità di accettare le fideiussioni rilasciate dalla (omissis), non solo non ne è riprodotto il testo ma neppure è precisata la data di emissione, dato indubbiamente rilevante per valutare lo stato e la regolarità della procedura stessa.

6. Il terzo motivo è infondato per la semplice ragione che la CTR non ha ommesso di valutare la richiamata circostanza ma, anzi, ha espressamente escluso che l'Ufficio nei propri scritti avesse eccepito che il fido fosse stato rilasciato da soggetto non iscritto negli elenchi previsti dalle leggi bancarie «unica ipotesi che in base alla norma



citata potrebbe comportare la decadenza del beneficio della rateazione».

Né il tenore delle controdeduzioni in primo grado o del ricorso in appello, per la parte riprodotta, attesta una diversa indicazione, fermo restando, in ogni caso, che l'interpretazione della domanda e del contenuto degli atti delle parti, rientra nella valutazione del giudice di merito e non è censurabile in sede di legittimità ove motivata in modo sufficiente e non contraddittorio (Cass. n. 12944 del 24 luglio 2012), ma può, in ipotesi, solamente concretizzare una carenza nell'interpretazione di un atto processuale, ossia un vizio sindacabile in sede di legittimità unicamente sotto il profilo del vizio di motivazione, (Cass. n. 20718 del 13 agosto 2018; Cass. n. 2630 del 5 febbraio 2014), qui neppure proponibile *ratione temporis*.

7. Il ricorso va pertanto rigettato.

Nulla per le spese non essendosi costituita la contribuente.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 26 gennaio 2021

Il Presidente

Giacinto Bisogni

