



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

BIAGIO VIRGILIO	Presidente
GIOVANNI LA ROCCA	Consigliere
LUNELLA CARADONNA	Consigliere - Rel.
GIACOMO MARIA NONNO	Consigliere
FILIPPO D'AQUINO	Consigliere

Oggetto:  
Cartella di  
pagamento.  
Art. 36 *bis* d.P.R. n.  
600/1973.

28/10/2022 CC  
R.G. 3293/2014

**ORDINANZA**

sul ricorso n. 3293/2014 proposto da:

Agenzia delle Entrate, nella persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i  
cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12.

- ricorrente -

contro

(omissis) (omissis) (omissis) .r.l., nella persona del legale rappresentante  
*pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. Salvatore La Rosa, con  
domicilio eletto presso lo studio dell'Avv. Claudia Zhara Buda, in  
Roma, via Orti della Farnesina, n. 155, per procura a margine del  
controricorso.

- controricorrente -



avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della SICILIA, sez. staccata di Caltanissetta, n. 91/21/2013, depositata in data 10 giugno 2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 28 ottobre 2022 dal Consigliere Lunella Caradonna;

## **RITENUTO CHE**

**1.** Con sentenza del 10 giugno 2013, la Commissione tributaria regionale della Sicilia, in accoglimento dell'appello proposto dalla (omissis) (omissis) s.r.l. avverso la sentenza di primo grado, ha annullato il provvedimento di rideterminazione della pretesa esattoriale n.

(omissis) .

**2.** La Commissione tributaria provinciale di Enna, con la sentenza 2931/01/2012 dell'8 maggio 2012, aveva annullato la cartella di pagamento n. (omissis) notificata dalla (omissis) (omissis) s.p.a, alla (omissis) (omissis) .r.l., nascente da iscrizione a ruolo ex art. 36 *bis* del d.P.R. n. 600/73, riguardante il recupero di Iva e Ires anno 2007, rilevando che l'addebito contestato in cartella - per l'indebita imputazione per l'anno 2007 di un credito di imposta di euro 56.837,00 relativo all'anno precedente rispetto al quale era stata omessa la presentazione della relativa dichiarazione - sia pur fondato, era stato in seguito rettificato dalla stessa amministrazione finanziaria, che aveva preso atto dell'errore occorso alla parte nella trasmissione della dichiarazione per il 2006 (essendo stata inviata la stessa dichiarazione del 2005), di tal che, effettuate le dovute compensazioni, era emerso un minor credito di euro 34.798,00 , con conseguente iscrizione a ruolo della differenza pari ad euro 22.039,00.

**3.** La Commissione tributaria regionale ha affermato che, nel caso in esame, non appariva revocabile in dubbio che non già di mera liquidazione di imposta si tratta, bensì di una articolata attività di rettifica - siccome analiticamente descritta dalla stessa



Amministrazione finanziaria, a pagina 5 delle controdeduzioni prodotte, condotta mediante operazioni di compensazione tra diverse partite creditorie debitorie che erano estranee ad un procedimento di mero automatismo impositivo basato sui dati risultanti dalle dichiarazioni e che sotto tale profilo il criterio applicato (accertamento ex art. 36 *bis*) appariva inidoneo e lo strumento utilizzato (cartella esattoriale) mal si prestava, per i caratteri di sinteticità suoi propri, a rappresentare al contribuente le ragioni poste a base della pretesa iscritta a ruolo.

**4.** L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato ad un unico motivo.

**5.** La (omissis) (omissis) (omissis) .r.l. resiste con controricorso.

**6.** Nelle more del giudizio la società controricorrente ha chiesto di definire la controversia ai sensi dell'art. 6 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136; l'Amministrazione finanziaria ha denegato la definizione agevolata della controversia, poiché il contenzioso aveva ad oggetto una cartella di pagamento da liquidazione ex art. 36 *bis* del d.P.R. n. 660/1973 e la società contribuente ha impugnato l'atto di diniego con ricorso ritualmente notificato all'Agenzia delle Entrate.

### **CONSIDERATO CHE**

**1.** Il primo ed unico motivo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art 36 *bis*, commi 1, 2 e 3, del d.P.R. n. 600/1973, dell'art. 54 *bis*, comma 2, lett. B) del d.P.R. n. 633/72 e dell'art. 2 del d.P.R. n. 322/1998, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.: la Commissione aveva errato sotto due distinti profili, in primo luogo aveva ritenuto che nella fattispecie concreta non fosse applicabile l'art. 36 *bis* e, dunque, l'Ufficio non poteva procedere alla liquidazione dell'imposta dovuta sulla base di procedure automatizzate e, in secondo luogo, aveva ritenuto che la cartella di pagamento non fosse



adeguatamente motivata; in particolare, la Commissione tributaria non aveva considerato che la dichiarazione era stata presentata oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza, per cui dalla tardività stessa della dichiarazione derivava *ex lege* (art. 2 del d.P.R. n. 322/98) la non spettanza del credito e aveva commesso un secondo errore di diritto, dipendente dal primo, consistente nella ritenuta necessità di una motivazione analitica e non sintetica anche nel caso in cui la liquidazione conseguiva immediatamente alla dichiarazione e fosse stata, peraltro, preceduta da un invito al contribuente a fornire i chiarimenti necessari.

**2.** Deve decidersi, in via pregiudiziale, il ricorso relativo alla denegazione della definizione agevolata della controversia, che la contribuente ha richiesto ai sensi del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2018, n. 136.

**2.1** L'Amministrazione finanziaria ha emesso il provvedimento di diniego della domanda di definizione agevolata della controversia, spiegando che *«Trattasi di lite non definibile, così come stabilito per legge. Infatti il contenzioso concerne cartella di pagamento derivante da liquidazione ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600/1973, dunque atto non avente natura impositiva»*.

**2.2** La società contribuente ha contestato la motivazione del diniego affermando che costituiva *ius receptum*, nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, che gli artt. 36 *bis* del d.P.R. n. 600/1973 e 54 *bis* del d.P.R. n. 633/1972, consentivano soltanto la diretta iscrizione a ruolo della maggiore imposta dovuta sulla base di uno stretto controllo cartolare della dichiarazione e della correzione di errori materiali o di calcolo, non potendo comportare il potere di risolvere questioni giuridiche o l'esame di atti diversi dalla dichiarazione stessa; che non poteva riferirsi alla vicenda in esame quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare b. 48/E del 2011 con riferimento alla



definizioni agevolate ex art. 39, comma 12, del decreto legge n. 98/2011; che una diversa posizione era stata assunta dalla stessa Amministrazione finanziaria centrale nelle istruzioni applicative fornite con la Circolare dell'1 aprile 2019, n. 6.

**2.3** Ciò posto, esaminando le ragioni sostanziali dell'impugnazione, deve ribadirsi il principio, ormai consolidato nella giurisprudenza di legittimità, secondo cui in tema di definizione agevolata anche il giudizio avente ad oggetto l'impugnazione della cartella emessa in sede di controllo automatizzato ex art. 36 *bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, con la quale l'Amministrazione finanziaria liquida le imposte calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente, dà origine a una controversia suscettibile di definizione ai sensi dell'art. 6 del decreto legge n. 119 del 2018, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 136 del 2018, qualora la predetta cartella costituisca il primo ed unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente, essendo come tale impugnabile, ex art. 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992, non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva (Cass., Sez. U, 25 giugno 2021, n. 18298).

Il principio, che riconosce la definibilità agevolata delle controversie anche quando afferenti a cartelle di pagamento, ne perimetra ad un tempo e con chiarezza i limiti, individuati nel dato, oggettivo, che la cartella sia *«il primo e unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente»*.

Ebbene, il caso di specie rientra tra quelli nei quali la cartella ha costituito il primo atto impositivo comunicato alla contribuente.

Ed invero, come si legge nella sentenza impugnata, la cartella di pagamento n. (omissis) notificata, dalla (omissis) (omissis) s.p.a, alla società (omissis) .r.l., nasceva dall'iscrizione a ruolo ex art. 36 *bis* del d.P.R. n. 600/73, riguardante il recupero di Iva e Ires anno 2007 e l'addebito contestato in cartella nasceva dalla indebita imputazione per l'anno 2007 di un credito di imposta di euro 56.837,00 relativo all'anno



precedente rispetto al quale era stata omessa la presentazione della relativa dichiarazione; l'Ufficio aveva preso atto dell'errore occorso alla parte nella trasmissione della dichiarazione per il 2006 (essendo stata inviata la stessa dichiarazione del 2005) ed, effettuate le dovute compensazioni, era emerso un minor credito di euro 34.798,00 , con conseguente iscrizione a ruolo della differenza pari ad euro 22.039,00. Non risulta, dunque, mai contestato che la società contribuente fosse stata già destinataria di una pretesa impositiva e dunque fosse a conoscenza del proprio debito fiscale; di conseguenza, l'atto per il quale la società contribuente chiede la definizione agevolata ai sensi del decreto legge n. 119 del 2018, convertito con modificazioni, dalla legge n. 136 del 2018, rientra tra quelli per i quali la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto il diritto alla definizione agevolata.

**3.** Il ricorso avverso il diniego della definizione agevolata della controversia risulta, dunque, fondato e va accolto, con conseguente assorbimento dei motivi di ricorso formulati in relazione al residuo contenzioso, sicché il processo va dichiarato estinto.

Le spese processuali, attesa la definizione agevolata della controversia, vanno interamente compensate fra le parti.

### **P.Q. M .**

La Corte accoglie il ricorso avverso il diniego di definizione agevolata.

Dichiara estinto il processo e compensa le spese processuali.

Così deciso in Roma, in data 28 ottobre 2022.

Il Presidente

Biagio Virgilio

