



REPUBBLICA ITALIANA

1538-17

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Francesco	Tirelli	Presidente
Dott. Ernestino	Bruschetta	Consigliere rel.
Dott. Rosario	Caiazzo	Consigliere
Dott. Giuseppe	Fuochi Tinarelli	Consigliere
Dott. Angelina Maria	Perrino	Consigliere

ha pronunciato la seguente:

S E N T E N Z A

sul ricorso n. <sup>15074</sup> 15704/13 proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliato in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope legis*;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) , in persona del suo legale rappresentante *pro tempore* (omissis) , anche quale associato, nonché gli altri associati (omissis) e (omissis) , elettivamente domiciliati in (omissis)

Oggetto

Associazione di professionisti  
Cartella di pagamento. Art. 36 bis  
d.p.r. 600/73. Imposte dichiarate.  
Compensazione coi crediti di  
imposta degli associati. Sanzioni.  
Non punibilità. Condizioni.

15074

R.G.N. 15704/13

Cron. 1538

Rep.

Ud. 10/1/17

38  
2017

6.2.17



(omissis) , presso lo Studio dell'Avv. (omissis)  
(omissis) , che con l'Avv. (omissis) , li rappresenta  
e difende, giusta delega a margine del controricorso;

**- controricorrenti e ricorrenti incidentali -**

e

(omissis) S.p.A., in persona del suo legale  
rappresentante pro tempore (omissis) ,  
elettivamente domiciliata in (omissis)  
(omissis) , rappresentata e difesa, anche disgiuntamente, dagli  
Avv.ti (omissis) e (omissis) , giusta delega  
a margine del controricorso;

**- controricorrente -**

avverso la sentenza n. 117/07/12 della Commissione  
Tributaria Regionale della Liguria, depositata il 3  
dicembre 2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 10 gennaio 2017 dal Consigliere Dott.  
Ernestino Bruschetta;

udito l'Avv. dello Stato (omissis) , per la  
ricorrente;

udito l'Avv. (omissis) , per delega, per i  
controricorrenti;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. Umberto De Augustinis, che ha concluso  
per l'accoglimento del ricorso principale e il rigetto

Ernestino Bruschetta



del ricorso incidentale.

### Fatto

1. Con l'impugnata sentenza n. 117/07/12 depositata il 3 dicembre 2012 la Commissione Tributaria Regionale della Liguria confermava parzialmente la decisione n. 261/12/11 della Commissione Tributaria Provinciale di Genova che aveva respinto il ricorso promosso da Studio

(omissis) - unitamente agli associati professionisti (omissis) , (omissis) e (omissis) - contro la cartella di pagamento n. (omissis) emessa a seguito di controllo automatizzato ai sensi dell'art. 36 *bis* d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600 per imposte dichiarate ma non versate.

2. La CTR rigettava dapprima la preliminare eccezione formulata dai contribuenti di difetto di motivazione della cartella, nella quale in effetti nulla era detto circa la compensazione operata tra debiti fiscali dello Studio e crediti fiscali degli associati, considerando sufficiente il <<richiamo>> in essa contenuto alla dichiarazione dei redditi dello Studio associato.

2.1. Nel merito la CTR confermava il rigetto del ricorso ritenendo che, a causa della loro <<distinta soggettività>>, i tributi non versati dallo Studio professionale non potevano essere compensati col crediti d'imposta degli associati. La CTR - in particolare - giudicava irrilevante <<la circolare n. 56/E del 23.12.2009 dell'Agenzia delle Entrate che si riferiva al caso assai diverso di compensazione tra crediti IRPEF di associati e ritenute IRPEF che l'associazione subisca in quanto sostituto d'imposta per conto degli associati ex art. 22 TUIR>>.

2.2. La CTR, riconoscendo poi la <<buona fede del contribuente che non ha inteso evadere l'imposta ... e un possibile un errore incolpevole>>, disponeva lo <<sgravio delle relative sanzioni ex art. 10 comma 3 l. 27.7.2000 n. 212>>.

2.3. La CTR infine - con ciò respingendo la contraria eccezione formulata dai contribuenti - statuiva che <<l'aggu e gli interessi moratori erano dovuti in base alla semplice debenza, qui riconosciuta, delle imposte>> e cioè senza che fosse possibile alcuna <<facoltà>> di disapplicazione da parte del giudice.

3. L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione affidato a un solo motivo, a cui i contribuenti resistevano con controricorso eccependo *in limine* l'inammissibilità dell'avversaria impugnazione e proponendo

Giustiz. B. u. d. u. R.



ricorso incidentale per tre motivi, anche (omissis) S.p.A.  
presentava controricorso.

### **Diritto**

1. Con il ricorso incidentale promosso dai contribuenti - che come ricordato in narrativa del presente non sono risultati totalmente vincitori - sono state impugnate espresse statuizioni preliminari di merito. Conseguente pertanto - secondo l'ordine logico di trattazione approvato da questa corte - che il ricorso incidentale non condizionato dei contribuenti deve essere esaminato preventivamente (Cass. sez. I n. 23271 del 2014; Cass. sez. trib. n. 9598 del 2007).

1.2. Con il primo motivo del ricorso incidentale - rubricato <<Ex art. 360 n. 5 c.p.c.: omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti>> - i contribuenti censuravano la CTR per aver erroneamente ritenuto la cartella sufficientemente motivata e quindi legittima.

In disparte l'inammissibilità del motivo per difetto di sua autosufficienza - in mancanza di trascrizione della cartella nel corpo del controricorso - ciò che in effetti non permette alla Corte di verificare il contenuto della cartella non consentendo in radice alcun esercizio nomofilattico che deve ovviamente basarsi su fatti certi (Cass. sez. III n. 8569 del 2013; Cass. sez. trib. n. 15138 del 2009); Il motivo è comunque infondato alla luce della costante giurisprudenza della Corte secondo cui, a integrare una sufficiente motivazione della cartella emessa a seguito di controllo automatico, basta il semplice richiamo alla dichiarazione che è necessariamente conosciuta dal contribuente, il quale è perciò ben in grado di difendersi per es. eccependo l'avvenuto pagamento delle imposte, in questo caso a mezzo di compensazione (Cass. sez. trib. n. 15564 del 2016; Cass. sez. trib., 16/12/2011, n. 27140 del 2011).

1.3. Con il secondo motivo del ricorso incidentale la CTR veniva censurata <<Ex art. 360 n. 3 c.p.c.: violazione e falsa applicazione dell'art. 5, comma 1, TUIR, dell'art. 17 d.lgs. n. 241/1997, dell'art. 8, comma 1, l. n. 212/2000 e della circolare n. 56/E del 23 dicembre 2009, per non avere ritenuto legittima la compensazione effettuata dai contribuenti>>.

Il motivo è infondato sulla scorta del seguente principio di diritto:  
<<Come si ricava dall'art. 17, comma 1, d.lgs. 9 luglio 1997 n. 241 - particolarmente laddove è espressamente prescritto che la compensazione può avvenire soltanto per i crediti sorti nello stesso periodo "nei confronti dei medesimi soggetti" ivi indicati - deve trattarsi

Giustizier B. B. B.



di crediti maturati dallo stesso contribuente e non di altri soggetti d'imposta>>.

1.4. Con il terzo motivo del ricorso incidentale la CTR veniva censurata <<Ex art. 360 n. 3 c.p.c.: violazione e falsa applicazione degli artt. 6, comma 2, l. n. 212/2000, per illegittima applicazione dell'aggio spettante all'agente della riscossione e degli interessi moratori>>.

Il terzo motivo del ricorso incidentale è all'evidenza infondato perché l'aggio e gli interessi - come correttamente osservato dalla CTR - ~~stessi~~ sono dovuti nella misura prescritta *ex lege*.

2. Con l'unico motivo del ricorso principale - rubricato <<Violazione e falsa applicazione dell'art. 10 l. 212/2000, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.>> - l'ufficio deduceva che in mancanza di obbiettiva incertezza giuridica circa l'applicazione delle norme in tema di compensazione fiscale la CTR aveva sbagliato a disporre lo <<sgravio delle relative sanzioni ex art. 10 comma 3 l. 27.7.2000 n. 212>> e che ciò la CTR aveva erroneamente giustificato con il richiamo alla <<buona fede>> del contribuente che con la compensazione non avrebbe inteso evadere le imposte.

2.1. Come ricordato in narrativa del presente i contribuenti eccepivano l'inammissibilità del ricorso principale - ciò sia perché l'obbiettiva incertezza delle disposizioni che giustificava la non irrogazione delle sanzioni doveva farsi consistere in un accertamento di fatto che dall'ufficio avrebbe dovuto censurarsi ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c. applicabile *ratione temporis* - sia perché non era stata impugnata la *ratio decidendi* della <<buona fede>> con la quale la CTR aveva ulteriormente giustificato la non irrogazione delle sanzioni.

2.2. L'unico motivo del ricorso principale - e le connesse riassunte eccezioni d'inammissibilità dello stesso - possono essere esaminati congiuntamente. E l'esame deve concludersi con l'accoglimento del primo e il rigetto delle seconde.

2.3. In effetti l'errore della CTR è proprio consistito nella violazione dell'art. 10, comma 3, l. n. 212 cit. che non prevede la <<disapplicazione>> delle sanzioni a causa della <<buona fede>> - nella concreta fattispecie declinata dalla CTR nel senso della <<non intenzione>> di evadere le imposte - richiedendosi invece una obbiettiva incertezza legislativa p. es. anche segnalata da contrasti di giurisprudenza. Inoltre la soggettiva assenza di colpa non può che essere irrilevante non potendosi - per intuibili ragioni - farsi dipendere la <<disapplicazione>> delle sanzioni da una personale difficoltà di

Giustizier Barchiesi



interpretazione delle norme (Cass. sez. VI n. 24588 del 2015; Cass. sez. trib. n. 13076 del 2015).

4. Alla cassazione della sentenza deve seguire il giudizio di rinvio per l'accertamento dell'esistenza o meno degli esatti presupposti per la <<disapplicazione>> delle sanzioni siccome stabiliti dall'art. 10, comma 3, l. n. 212 cit.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso principale, respinge quello incidentale, cassa l'impugnata sentenza come in motivazione, rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Liguria che in altra composizione dovrà decidere la controversia uniformandosi ai superiori principi e regolare le spese di ogni fase e grado.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del giorno 10 gennaio 2017

Il Consigliere estensore

*Giustino Baudetto*

Il Presidente

*[Signature]*

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL 20 GEN 2017



Il Funzionario Giudiziario  
*[Signature]*  
CANCELLERIA

Il Funzionario Giudiziario  
*[Signature]*