



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI PUGLIA SEZ.STACCATA DI LECCE

SEZIONE 24

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	MARRESE	TOMMASO	Presidente
<input type="checkbox"/>	VENNERI	ANNA RITA	Relatore
<input type="checkbox"/>	MONTERISI	DANIELA	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3603/2015 depositato il 09/06/2015

- avverso la pronuncia sentenza n. 4199/2014 Sez:2 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di LECCE contro: AG.ENTRATE - RISCOSSIONE - LECCE

difeso da:

D. [redacted] LECCE

proposto dall'appellante:

G. [redacted] SRL

difeso da:

SANCES AVV. MATTEO

[redacted] LE

altre parti coinvolte:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE LECCE

Atti impugnati:

CARTELLA DI PAGAMENTO n° 059201 [redacted] IRAP 2008

SEZIONE

N° 24

REG.GENERALE

N° 3603/2015

UDIENZA DEL

21/06/2018 ore 09:30

N°

2433 /2019

PRONUNCIATA IL:

21 GIU. 2018

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

02 SET. 2019

Il Segretario

Maria Grazia Tornese

[Handwritten signature]



### FATTO E SVOLGIMENTO DEL RAPPORTO CONTENZIOSO

Con sentenza n. 4199/02/2014 pronunciata l'11/02/2014 e depositata in Segreteria il 16/12/2014, la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce - Sez. II - ha rigettato il ricorso proposto dalla G. [REDACTED] T. [REDACTED] s.r.l. avverso la cartella esattoriale per IRAP-IVA 2008 dell'importo complessivo di € 181.557,60 emessa - ai sensi dell'art. 36 *bis* del D.P.R. n. 600/73 e art. 54 *bis* del D.P.R. n. 633/72 - da Equitalia Sud S.p.A.

La società ricorrente eccepiva:

- 1) la giuridica inesistenza della cartella di pagamento perché semplicemente spedita a mezzo posta e non notificata in violazione dell'art. 26 del D.P.R. n. 602/73;
- 2) la mancanza di motivazione della cartella esattoriale;
- 3) il mancato invio dell'avviso bonario prima dell'iscrizione a ruolo;
- 4) la mancata sottoscrizione della cartella;
- 5) la errata indicazione delle somme iscritte a ruolo e la errata indicazione delle sanzioni, nonché la totale mancanza di trasparenza nel calcolo degli interessi;
- 6) la errata applicazione delle sanzioni poiché il mancato pagamento dell'imposta deriva sostanzialmente da un grave stato di crisi in cui versa la società da qualche anno.

Equitalia Sud S.p.A., dal canto suo, contestava il primo e il quarto motivo di ricorso, rilevando - per gli altri - il proprio difetto di legittimazione passiva.

L'Agenzia delle Entrate, nelle controdeduzioni al ricorso, rilevava il proprio difetto di legittimazione passiva in relazione ai vizi propri della cartella impugnata, confermando per il resto la legittimità del proprio operato.

I primi giudici hanno rigettato il ricorso compensando le spese giudiziali.

Ha proposto appello la società contribuente per i seguenti motivi:

- 1) omissione di pronuncia in merito a specifici motivi di ricorso *ex art.* 112 c.p.c. e violazione del principio della disponibilità delle prove *ex art.* 115 c.p.c.;
- 2) palesi errori di valutazione in merito al contenuto dell'atto impugnato (mancanza di motivazione della cartella);
- 3) giuridica inesistenza della cartella di pagamento, perché pervenuta senza l'intermediazione di un agente notificatore abilitato e quindi in violazione dell'art. 26 del D.P.R. n. 602/73;
- 4) totale mancanza di trasparenza nel calcolo degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, oltre che per quelli di mora;
- 5) mancato invio dell'avviso bonario ai sensi degli artt. 36 *bis* del D.P.R. n. 600/73 e 54 *bis* del D.P.R. n. 633/72;

concludendo per la totale riforma della sentenza impugnata, con annullamento della cartella

esattoriale opposta e condanna delle parti appellate al pagamento delle spese e onorari del doppio grado di giudizio, da distrarsi in favore dei difensori che se ne sono dichiarati anticipatari.

Nei rispettivi atti di controdeduzioni all'appello sia Equitalia Sud S.p.A. che l'Agenzia delle Entrate - che preliminarmente deduce la inammissibilità dell'atto di impugnazione per violazione dell'art. 53 del D.lgs. n. 546/92 - impugnano e contestano quanto *ex adverso* dedotto, concludendo per il rigetto del gravame e la conferma della sentenza impugnata, con vittoria di spese e competenze di lite.

#### OSSERVA LA COMMISSIONE

Prima di esaminare il merito della controversia, è necessario valutare l'eccezione di inammissibilità dell'appello avanzata dall'Agenzia delle Entrate “... per violazione dell'art. 53 D.Lgs. 546/1992. ... ossia per difetto dei motivi specifici d'impugnazione.”. Secondo l'Ufficio, infatti, “Non sono sufficienti censure vaghe e superficiali, semplici richiami alle difese svolte in primo grado ovvero la mera denuncia che la sentenza è errata. E' necessario indicare punto per punto le parti della sentenza impugnata e i relativi motivi che ne giustifichino la riforma.”.

In realtà, contrariamente a quanto asserito dall'appellato, il gravame risulta corredato di specifiche censure criticamente svolte e, pertanto, nel caso di specie si è verificato quanto più volte rammentato dalla Suprema Corte e cioè che “Nel processo tributario la riproposizione a supporto dell'appello delle ragioni inizialmente poste a fondamento dell'impugnazione del provvedimento impositivo (per il contribuente) ovvero della dedotta legittimità dell'accertamento (per l'Amministrazione finanziaria), in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, le ragioni di censura siano ricavabili, seppur per implicito, in termini inequivoci.” (in tal senso la recente Cass. Civ. Sez. V 20/12/2018 n. 32954, emessa a seguito di svariate pronunce conformi). Ancora sulla stessa linea si pone il principio costantemente affermato dalla Cassazione secondo cui “nel processo tributario, la riproposizione in appello delle stesse argomentazioni poste a sostegno della domanda disattesa dal giudice di primo grado - in quanto ritenute giuste e idonee al conseguimento della pretesa fatta valere - assolve l'onere di specificità dei motivi di impugnazione imposto dall'art. 53 del D.lgs. n. 546/92, ben potendo il dissenso della parte soccombente investire la decisione impugnata nella sua interezza” (ex multis Cass. Civ. Sez. VI-V ord. 1/07/2014 n. 14908, Cass. Civ. Sez. VI-V ord. n. 5844/2015, Cass. Civ. Sez. V sent. 3/08/2016 n. 16163).

L'atto d'appello è pertanto ammissibile.

Passando ad esaminare il merito della controversia, va rilevato che il primo motivo d'appello non

risulta fondato atteso che, con riferimento all'eccezione riguardante la presunta "giuridica inesistenza della cartella di pagamento", i giudici di prime cure si sono ampiamente soffermati sulle modalità di notifica della cartella esattoriale previste dall'art. 26 del D.P.R. n. 602/73 e sulle contestazioni relative alla mancata esibizione, da parte del Concessionario per la riscossione, della copia dell'atto notificato (pagg. 2 e 3 della sentenza opposta).

Nella fattispecie per cui è causa la cartella *de qua* è stata notificata in data 10/04/2012 dall'Ufficiale di riscossione M. [REDACTED] M. [REDACTED], a ciò regolarmente autorizzato con atto di nomina del 1°/10/2011 che Equitalia Sud S.p.A. ha provveduto a depositare, sia pure in questo grado di giudizio. Con le controdeduzioni in primo grado il Concessionario per la riscossione aveva altresì prodotto copia della raccomandata inviata alla società, odierna appellante, con la quale aveva comunicato l'avvenuta notifica della cartella per cui è causa.

Detta notifica è avvenuta a mani, come previsto dall'art. 26 succitato che al comma 5 recita "Il concessionario deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione."; in tal caso l'attestazione da parte dell'Ufficiale di riscossione - nella sua qualità di pubblico ufficiale - di aver consegnato la cartella, di cui nella relata è riportato il numero, al destinatario (o comunque - come nel caso di specie - a persona abilitata a riceverla al posto del contribuente), fa piena prova fino a querela di falso.

Da quanto innanzi si evince che la notifica della cartella è avvenuta regolarmente e, in ogni caso, tanto il vizio di nullità della notifica, che quello di inesistenza della stessa, sono irrilevanti ove l'atto abbia raggiunto lo scopo, ad esempio perché impugnato da parte dell'interessato (in tal senso si veda, per tutte, la sentenza n. 16610 del 7/08/2015 pronunciata dalla Sezione tributaria della Corte di Cassazione). E' quello che si è verificato nella fattispecie per cui è causa, laddove la cartella è stata regolarmente impugnata dalla società contribuente e regolarmente allegata al ricorso introduttivo.

Anche la contestazione relativa alla mancata esibizione - da parte di Equitalia Sud S.p.A. - della copia dell'atto notificato, è del tutto priva di fondamento in quanto in tema di notifica della cartella esattoriale ex art. 26, comma 1, seconda parte, del D.P.R. n. 602 del 1973, la prova del perfezionamento del procedimento di notificazione e della relativa data è assolta mediante la produzione dell'avviso di ricevimento, non essendo necessario che l'agente della riscossione produca la copia della cartella di pagamento la quale, una volta pervenuta all'indirizzo del destinatario, deve, anche in omaggio al principio di c.d. vicinanza della prova, ritenersi ritualmente consegnata, stante la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se il contribuente dimostri di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione

(in tal senso si veda Cass. Civ. Sez. V 28/12/2018 n. 33563).

Analogamente destituita di fondamento è l'eccezione riguardante la mancata sottoscrizione della cartella esattoriale da parte del responsabile del procedimento, in quanto detta mancanza "... non comporta l'invalidità dell'atto quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'Autorità da cui promana, giacché l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge, mentre, ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore ma solo la sua intestazione." (Cass. Civ. Sez. V ordinanza 29/08/2018 n. 21290, nonché conformi Cass. Civ. Sez. V 18/01/2018 n. 1111; Cass. Civ. Sez. V ordinanza 7/09/2018 n. 21844 e Cass. Civ. Sez. V sentenza 30/12/2015 n. 26053). Peraltro la sottoscrizione può essere sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile dell'adozione dell'atto in tutti i casi in cui gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati e ciò non inficia la legittimità della cartella.

Ancora infondata risulta l'eccezione riguardante il mancato invio del c.d. avviso bonario (ancorché nella cartella sia riportato testualmente "*Comunicazione predisposta in data 13-10-2010 con codice atto numero 17287640910 consegnata in data 13-10-2010*").

La società appellante lamenta infatti la mancata comunicazione preventiva indicata dall'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73, che al terzo comma testualmente recita: "*Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2 bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.*". Analoga norma è prevista dal terzo comma dell'art. 54 bis del D.P.R. n. 633/72 in relazione all'IVA.

La disposizione di cui innanzi è stata successivamente confermata dalla legge n. 212/2000 (c.d. *Statuto dei diritti del contribuente*) il cui art. 6 al comma 5 dispone: "*Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. ... Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma.*"

Pertanto l'omissione della comunicazione, genericamente prevista dal terzo comma dell'art. 36 bis succitato, viene ora espressamente sanzionata con la nullità dall'art. 6 comma 5 della legge n.

212/2000, ma solo quando ricorrano le condizioni specificamente previste da tale norma, ossia <<qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione>> oppure <<qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto>>.

In conseguenza di quanto innanzi esposto, nel caso di mera liquidazione dell'imposta sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente in dichiarazione, egli si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante il mero richiamo alla dichiarazione medesima (Cass. Civ. Sez. V 18.12.2009 n. 26671; Cass. Civ. Sez. V 23/07/2010 n. 17396; Cass. Civ. Sez. VI-V ordinanza 3/01/2014 n. 42; Cass. Civ. Sez. VI-V ordinanza 17/02/2015 n. 3154; Cass. Civ. Sez. V ordinanza 25/10/2017 n. 25294; Cass. Civ. Sez. V ordinanza 24/01/2018 n. 1711). Orbene, oggetto della odierna controversia è proprio la mera liquidazione dell'imposta, non seguita dal versamento dei relativi tributi, sulla base dei dati forniti dalla contribuente nella propria dichiarazione e sui quali l'Ufficio non ha operato alcuna rettifica degli importi ivi indicati.

In ragione di ciò, la cartella con cui l'Amministrazione Finanziaria chiede il pagamento delle imposte - in tal caso dichiarate e non versate e, vieppiù, non contestate dall'appellante - non necessita di specifica motivazione, in quanto la pretesa tributaria scaturisce dalla pura e semplice obbligazione di pagamento delle imposte così come determinate nella dichiarazione del contribuente: spetta, eventualmente, a quest'ultimo, in relazione ai principi generali in tema di onere della prova, allegare e provare di avere effettuato in tutto o in parte i versamenti richiesti, in adempimento dell'obbligo in questione (in tal senso Cass. Civ. Sez. V 16.12.2011 n. 27140).

Dal canto suo la società contribuente non ha dato prova, attraverso la produzione dei Modelli F24, d'aver regolarmente pagato le somme di cui alla cartella impugnata e pertanto non è stata in grado di confutare congruamente le pretese fiscali dell'Ufficio che, di conseguenza, appaiono pienamente legittime. Nella fattispecie in esame l'Ufficio, a seguito di un controllo meramente cartolare dal quale è emerso un omesso e/o carente versamento di tributi, ha legittimamente iscritto a ruolo le imposte dichiarate a debito e non versate dalla odierna appellante, atteso che non risultavano quelle <<incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione>> richieste espressamente dalla norma dello Statuto dei diritti del contribuente prima richiamata.

D'altra parte, come più volte affermato dalla giurisprudenza di legittimità, se il legislatore avesse voluto imporre il preventivo contraddittorio in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione, non avrebbe posto la condizione di cui all'inciso citato, "... qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione,..." (in tal senso si vedano l'ordinanza Cass. Civ. Sez. VI-V 31/03/2011 n. 7536, nonché la sentenza Cass.

Civ. Sez. V 25/05/2012 n. 8342; l'ordinanza Cass. Civ. Sez. VI-V 8/07/2014 n. 15584; l'ordinanza Cass. Civ. Sez. VI-V 9/12/2013 n. 27455; l'ordinanza Cass. Civ. Sez. VI-V 6/07/2012 n. 11429).

Fondata risulta invece l'eccezione riguardante la totale mancanza di trasparenza nel calcolo degli interessi e, di conseguenza, la carenza di motivazione della cartella per tale aspetto.

L'Ente impositore, nel momento in cui iscrive a ruolo un credito, lo rende esecutivo in una certa data che non sempre coincide con la data di consegna dei carichi iscritti a ruolo, che rappresenta il termine finale per il calcolo degli interessi, così come previsto dall'art. 20 del D.P.R. n. 602/73 che recita: *“Sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base alla liquidazione e al controllo formale della dichiarazione o all'accertamento d'ufficio si applicano, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte, gli interessi al tasso del 4% annuo.”*

Da ciò l'importanza della trasparenza della cartella per quanto riguarda il calcolo degli interessi, atteso che l'assenza di tale indicazione, oltre che del tasso applicato, non consente al contribuente di verificare il preciso ammontare degli interessi liquidati e quindi di verificare la correttezza del calcolo degli stessi, come più volte sottolineato da autorevole giurisprudenza della Suprema Corte (Cass. Civ. Sez. V 9/04/2009 n. 8651; Cass. Civ. Sez. VI-V ordinanza 22/06/2017 n. 15554; Cass. Civ. Sez. VI-V ordinanza 3/05/2018 n. 10481; Cass. Civ. Sez. V ordinanza 7/09/2018 n. 21851).

Per tutto quanto innanzi esposto l'appello va accolto solo parzialmente e, per tale motivo, le spese giudiziali vanno compensate.

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie, per quanto di ragione, l'appello della società contribuente e annulla la cartella limitatamente agli interessi. Spese compensate.

Lecce 21 giugno 2018

**Il Relatore**

Avv. Anna Rita Veneri



**Il Presidente**

Dott. Tommaso Marrese

