

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 16 febbraio 2023, n. 4997

Rilevato che:

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, veniva dichiarato inammissibile l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 79/26/2011 che aveva accolto il ricorso proposto dalla società XXX S.p.a. per l'annullamento di una cartella di pagamento emessa a titolo di sanzione amministrativa tributaria irrogata ai fini IVA relativamente al periodo di imposta 2006.
2. Premesso che l'iscrizione a ruolo derivava da controllo formale della dichiarazione modello unico 2007 ex artt.36 bis del d.P.R. n.600/73 e 54 bis del d.P.R. n.633/72 per tardivo versamento dell'imposta armonizzata relativa al mese di ottobre 2006, e che il giudice di prime cure aveva condiviso la prospettazione della contribuente, il giudice di appello riteneva tardivo il gravame avanzato dall'Amministrazione finanziaria contro la sentenza di primo grado.
3. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate per un motivo, cui replica con controricorso la società. La contribuente ha in seguito depositato, in data 22.5.2019, istanza di sospensione del processo per la proposizione di domanda amministrativa di definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti ex art.6 comma 10 del d.l. n.119/18 conv. in l. n.136/18.
4. Con ricorso successivo affidato ad un motivo, la XXX S.p.a. ha quindi impugnato ex art.6 commi 12 e 13 del d.l. n.119/18 conv. in l. n.136/18 - per un motivo - il diniego opposto dall'Amministrazione alla sua richiesta di definizione agevolata e comunicatole via PEC il 15.7.2020. L'Agenzia resiste a sua volta con controricorso. Infine, la contribuente deposita memoria illustrativa.

Considerato che:

5. Su di un piano logico, è necessario esaminare prima il successivo ricorso proposto dalla società in data 13.10.2020 avverso il diniego di definizione agevolata notificato dall'Agenzia delle Entrate via PEC il 15.7.2020 in quanto, se fosse accolto, determinerebbe l'inammissibilità dell'anteriore ricorso per Cassazione di impugnazione della cartella.
 - 5.1. La contribuente prospetta al proposito il proprio buon diritto alla definizione di suddetta controversia, ai sensi dell'art. 6 del d. l. n. 119/2018 conv. in l. n. 136/2018, negato dall'Amministrazione finanziaria.
6. In un'unica censura il ricorso avverso il diniego deduce la violazione e falsa applicazione - doglianza identificabile come radicata ai fini dell'art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. - dell'art. 6, co. 1, del d.l. 23.10.2018 n. 119 convertito con modificazioni, nella l. 17.12.2018 n. 136, per l'illegittimità del provvedimento di diniego adottato dall'Agenzia.
7. Il motivo è fondato. Il processo pendente avanti alla Corte e oggetto dell'istanza di definizione agevolata concerne la sanzione irrogata dall'Ufficio per il ritardato versamento dell'IVA periodica liquidata dalla stessa società e poi da essa tardivamente dichiarata e versata.



L'Amministrazione finanziaria ha motivato il diniego opposto all'istanza nei seguenti termini: «L' articolo 6 D. L . n. 119/2018 limita la definizione agevolata alle controversie inerenti atti impositivi; sono quindi esclusi dal suo ambito di applicazione i giudizi riguardanti gli atti di mera riscossione , quali ruoli, cartelle di pagamento e avvisi di liquidazione. Pertanto, non sono definibili i giudizi concernenti unicamente le sanzioni per omesso o ritardato versamento delle imposte indicate in dichiarazione, irrogate a norma dell'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 , n . 471».

La ragione posta a fondamento del diniego erariale riguarda dunque essenzialmente la circostanza che l'irrogazione della sanzione nei confronti della contribuente sia avvenuta attraverso lo strumento della cartella di pagamento, ritenuto atto di mera riscossione e non un atto impositivo, con conseguente preclusione della possibilità di definire la controversia in cui siffatta cartella è stata impugnata.

7.1. La duplice questione in diritto da dirimere è dunque in primo luogo se considerare la cartella di pagamento rientrante nel perimetro degli atti impositivi di cui all'art. 6, comma 1 , del d.l. n. 119/2018 ai fini della definizione agevolata e, in secondo luogo, se alla natura impositiva delle cartelle di pagamento siano riconducibili anche quelle tramite cui è avvenuta l'irrogazione delle sanzioni previste per l'omesso o ritardato versamento delle imposte dall'art. 13 del d. Lgs. n. 471/1997.

8. La giurisprudenza della Sezione, come evidenziato anche nella memoria illustrativa depositata in atti, si è andata consolidando negli ultimi anni nel senso che, in materia di condono fiscale, esulano dal concetto normativo di lite pendente, e quindi dalla possibilità di definizione agevolata ai sensi della l. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 16, soltanto le controversie aventi ad oggetto provvedimenti di mera liquidazione del tributo, emanati senza il previo esercizio di un potere discrezionale dell'Amministrazione, cioè senza accertamento o rettifica e senza applicazione di sanzioni (Cass., Sez. 5, n. 31804 del 5.12.2019).

8.1. Successivamente sul tema sono intervenute le Sezioni Unite, stabilendo che «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 d.l. n. 119 del 2018, conv. dalla l. 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 d.lgs. n. 546 del 1992, non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva.» (Cass. Sez. U - , Sentenza n. 18298 del 25/06/2021, Rv. 661547 - 01)

9. La sentenza da ultimo citata ha dunque fornito una risposta positiva alla prima questione, dando continuità all'orientamento preesistente della Sezione che non dà peso al nomen del provvedimento, ma, piuttosto, valorizza il fatto che l'atto rappresenti o meno il primo ed unico atto con il quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente, individuando in esso, nel caso affermativo, un provvedimento idoneo ai fini del d. lgs. n. 546 del 1992, art. 19, suscettibile di essere censurato non solo per vizi propri, ma anche per ragioni relative alla questione di merito sottostante, alla base della pretesa impositiva.

9.1. La pronuncia delle Sezioni Unite ha poi in parte motivato dato risposta affermativa anche in ordine al secondo profilo di diritto, pronunciandosi in una fattispecie quasi in termini, dal momento che la sentenza ha avuto ad oggetto l'impugnazione proprio di cartella di pagamento ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600/1973 riguardante le sanzioni oltre



agli interessi per ritardato versamento delle imposte dirette, norma simmetrica a quella prevista all'art. 54 bis del d.P.R. n. 633/1972 ai fini IVA.

9.2. Ciò premesso, si legge nella sentenza che: «l'iscrizione a ruolo, esattamente come gli avvisi di accertamento, svolge la duplice funzione di pretendere l'imposta dovuta e di irrogare la sanzione, ai sensi dell'art. 17 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, tanto da essere in valsa la nozione di "atto contestuale", per evidenziare la natura polifunzionale dei provvedimenti impositivi. Ciò porta a ritenere che quando, come nella fattispecie, la cartella ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600/1973, pur resa nell'ambito di procedura di controllo cartolare su dichiarazione del contribuente, si ponga come atto di irrogazione della sanzione, essa configuri un atto impositivo, non diversamente da come sarebbe accaduto se fosse stato impugnato un avviso di accertamento, unicamente nel suo contenuto sanzionatorio, o un atto di contestazione e, pertanto, può costituire oggetto di definizione agevolata, ai sensi dell'art. 6, comma 3, del d. l. n. 119/2018» (cfr., nello stesso senso Cass. n. 36886/2021; Cass. n. 23789/2022).

10. Non vi sono ragioni per discostarsi da tale insegnamento nel caso di specie, nel quale la cartella di pagamento non ha ad oggetto la mera liquidazione e riscossione di tributi dichiarati dalla contribuente, ma ha attinto per la prima volta la società attraverso un atto sanzionatorio pari al 30% dell'IVA per il mese di ottobre 2006 versata in ritardo dalla società, configurando così l'esercizio di potere discrezionale dell'Ufficio. E' dunque illegittimo e va annullato il provvedimento di diniego opposto dall'Agenzia delle Entrate alla richiesta di definizione agevolata avanzata dalla contribuente ai sensi dell'art. 6, comma 13, del d. l. n. 119/2018 conv. nella l. n. 136/2018.

10.1. Non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto, la causa può inoltre essere decisa nel merito, ex art. 384, comma secondo, cod. proc. civ., con declaratoria dell'estinzione del giudizio di impugnazione della cartella per cessazione della materia del contendere, dal momento che è pacifico il fatto che la società abbia estinto il debito tributario relativo all'imposta da cui discendono le sanzioni, pagando il dovuto con un giorno di ritardo.

11. Logicamente dunque, nella sua domanda di definizione agevolata la società ha indicato di non dovere il pagamento di somme, in quanto trattasi di sanzione collegata ad un tributo che è già stato integralmente pagato dalla contribuente, conformemente a quanto previsto dall'art. 6, comma 3, del d. l. n. 119/2018 ed illustrato al par. 5.1.6 della Circolare illustrativa dell'Agenzia delle Entrate n. 6 dell'1.4.2019.

La c.d. "definizione a zero" delle sanzioni postula infatti l'estinzione dell'obbligazione tributaria principale, ossia il normale pagamento del tributo.

11.1. Ciò è del resto confermato anche dalla nota 56 al testo della citata Circolare n. 6 dell'1.4.2019 che recita: «Si ritiene che l'espressione "qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione", di cui al comma 3 dell'articolo 6, si riferisca a qualsiasi ipotesi in cui il tributo sia stato versato e, quindi, non soltanto a seguito di una diversa forma di definizione agevolata, ma anche del normale pagamento.». L'esito illustrato è pertanto coerente anche con la linea interpretativa della norma in via generale proposta dall'Amministrazione finanziaria.

12. Ai sensi dell'art. 6, comma 13, del citato d.l. n. 119/2018, le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.

12.1. Le spese del giudizio relativo al diniego possono infine essere integralmente compensate atteso il recente consolidamento della giurisprudenza di legittimità sulla definizione agevolata della lite radicata attraverso cartella di pagamento.



P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso della società contribuente avverso il diniego di definizione agevolata della lite e, decidendo nel merito, dichiara estinto il giudizio per cessazione della materia del contendere; compensa le spese quanto al ricorso di impugnazione del diniego.

