

Svolgimento del processo

S. L. spa, incorporante la S. C. srl, impugnò la cartella di pagamento, emessa in danno della società incorporata, a seguito di correzione ex art. 36-ter del DPR n. 600/73 della dichiarazione dei redditi per l'anno 2000, sostenendone, tra l'altro, la nullità per omessa comunicazione ad essa società incorporante degli esiti del controllo formale e dei motivi che avevano condotto a tale rettifica. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso ritenendo nulla la cartella in quanto detta comunicazione non risultava inoltrata alla società incorporante ma solo all'estinta società S. C. srl e rifiutata dalla portineria presso lo stabile in cui aveva sede anche la S. L. spa. La decisione, appellata dall'Agenzia delle Entrate, veniva riformata dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, con la sentenza indicata in epigrafe.

Il Giudice di appello, sulla base del fenomeno di tipo successorio che caratterizza la fusione per incorporazione, ha ritenuto che la società incorporante avesse l'obbligo di riceversi la comunicazione dell'Amministrazione Finanziaria, in esito al controllo formale della dichiarazione e che, comunque la società avesse sanato ogni eventuale nullità, con la tempestiva proposizione del ricorso.

Avverso la sentenza S. L. srl ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi, cui hanno resistito con controricorso il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente va dichiarata l'inammissibilità del ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze che non risulta rivestire la qualità di parte nel precedente grado di giudizio.

2. Con il primo motivo di ricorso si deduce, ai sensi dell'art. 360, I comma n. 3 c.p.c., l'errore commesso dalla Commissione Tributaria pugliese, nell'aver ritenuto la società incorporante obbligata alla ricezione della corrispondenza indirizzata all'incorporata, introducendo così un concetto di responsabilità oggettiva non presente negli artt. 145 c.p.c. e art. 58 secondo comma DPR n. 600/73 in tema di notificazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria.

2.1. Il motivo è fondato.

In atti è pacifico che la lettera raccomandata, contenente la comunicazione prescritta dall'art. 36-ter DPR, indirizzata dall'Ufficio alla Società, all'epoca già incorporata dall'odierna ricorrente, venne rifiutata dal portiere dello stabile al cui indirizzo avevano sede (già) la società incorporata e l'incorporante.

La CTR, con la sentenza impugnata, ha ritenuto che il rifiuto opposto dal portiere avesse validità di avvenuta consegna stante la coincidenza del "medesimo indirizzo" delle due società e l'obbligo in capo all'incorporante di riceversi la comunicazione e ciò, sul presupposto che il fenomeno della fusione per incorporazione, come da giurisprudenza di questa Corte, realizza una successione universale con il subentro dell'incorporante in tutti i rapporti giuridici già riguardanti i soggetti fusi e incorporati.

2.2. L'argomentazione del Giudice di appello è errata. Nella specie, appare opportuno rilevare che, per come dato atto da entrambe le parti, la consegna della comunicazione venne effettuata, legittimamente (stante la mancanza di prescrizione di modalità da parte dell'art. 36-ter DPR n. 600/73) a mezzo spedizione di lettera raccomandata, e quindi al di fuori degli schemi prescritti dalla legge per la notificazione degli atti giudiziari.

Ora, a prescindere dalle conseguenze giuridiche della fusione per incorporazione, ciò che rileva, nella fattispecie, attesa la natura di atto ricettizio della comunicazione, è se il rifiuto opposto dal portiere possa equivalere ad avvenuta comunicazione esplicita efficace nei confronti della società incorporata. Al quesito, non può che darsi risposta negativa sulla base delle considerazioni che la società, cui era indirizzata la lettera raccomandata, era già estinta a tale momento (con conseguente inesistenza nel luogo ove venne recapitata la missiva della sede sociale) ma, soprattutto, del rilievo dell'assoluta impossibilità di addebitare alla sfera dell'incorporante le conseguenze del comportamento di un soggetto terzo.

Ed invero, oltre all'inapplicabilità al caso di specie, della regola sancita dall'art. 138 c.p.c., non vertendosi in materia di notificazione di atti giudiziari e prevedendo la norma, in ogni caso, l'equipollenza solo ove il rifiuto provenga direttamente dal destinatario della notificazione medesima (*cf.* Cass. SS.UU n. 9325 del 26.6.2002), tale ultima circostanza (ovvero la diversità del soggetto che ebbe a rifiutare la consegna dell'atto rispetto al destinatario dello stesso) rende inapplicabili anche i principi dettati da questa Corte in tema di comunicazione degli atti ricettizi e rifiuto alla consegna (*cf.* Cass. n. 20272/2009; *id.* Cass. n. 7620/2001).

Ne, consegua in accoglimento del motivo, la cassazione per tale capo della sentenza impugnata. 3. Ritenuto, pertanto, che costituisce così dato acquisito agli atti, il mancato ricevimento da parte della contribuente della comunicazione prescritta dall'art. 36-ter DPR n. 600/73 può procedersi all'esame della questione, sottesa agli altri motivi di ricorso e ritenuta assorbita dalla CTR pugliese, relativa alle conseguenze derivanti dall'omissione di detta comunicazione.

3.1. L'art. 36-ter DPR n. 600/73 dispone che "Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria provvedono ... al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti di imposta, sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministero delle finanze.

Tale controllo formale consente, a sensi del comma 2, agli Uffici di escludere, in tutto o in parte, le ritenute d'acconto, le detrazioni d'imposta e le deduzioni dal reddito non spettanti; rideterminare i crediti d'imposta; calcolare la maggiore imposta e i maggiori contributi dovuti; correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta e ciò a seguito di verifica della corrispondenza dei dati indicati in dichiarazione con la documentazione conservata dal contribuente ed i dati desunti dal contenuto delle dichiarazioni presentate e delle comunicazioni fornite da altri soggetti (sostituti d'imposta, enti previdenziali e assistenziali, banche ed imprese assicuratrici). Nel caso ci siano differenze fra i dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate e quelli dichiarati, il contribuente viene invitato, ai sensi del comma 3 dall'Ufficio a presentare o trasmettere la propria documentazione e a fornire chiarimenti.

Al quarto comma, infine, è previsto che l'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto di imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte ... per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale (entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione parole aggiunte dall'art. 1, comma 1, lett. b) del DLgs. 26.1.2001 n. 32).

3.2. Questa la norma di riferimento, in fatto è incontestato che la cartella, oggetto di contenzioso, derivava da liquidazione effettuata ex art. 36-ter DPR n. 600/73 con la quale, si correggeva la dichiarazione dei redditi per l'anno 2000 della S. C. srl (società incorporata dalla S. L. spa) per ritenute dichiarate ma non subite. Entrambe le parti danno, poi, atto che l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito del controllo della congruità della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2000, aveva richiesto alla società già estinta per incorporazione, documentazione riguardante la certificazione delle ritenute d'acconto subite, e che, a tale richiesta, la società incorporante aveva dato seguito. E', altresì, ormai acquisita, come dato incontestato in atti in virtù dell'accoglimento del primo motivo di ricorso, la mancanza di prova in ordine all'avvenuta ricezione da parte della contribuente della comunicazione di cui al IV comma dell'art. 36-ter citato.

3.3. Così ricostruiti i termini fattuali della vicenda processuale, va, preliminarmente, evidenziato che, come correttamente dedotto dalla controricorrente, l'art. 36-ter DPR n. 600/1973 non prevede, espressamente, quale sanzione della mancata comunicazione dell'esito del controllo formale la nullità della cartella e che la giurisprudenza di questa Corte ha già ritenuto, ma con riferimento alla liquidazione "cartolare" di cui all'art. 36-bis DPR n. 600/73, la legittimità della cartella di pagamento, non preceduta dalla comunicazione dell'esito della liquidazione perché la norma non prevede alcuna sanzione (tra le tante Cass. n. 26361 del 29/12/2010) e, con riferimento alla nullità prevista dall'art. 6 dello Statuto, che detta norma non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti alla disposizione appena indicata, la quale implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza riscontro documentale esterno e margini di tipo interpretativo (di recente Cass. n. 8342/2012).

Nella stessa ottica interpretativa è però stato, *ex adverso*, costantemente statuito che la previsione del citato art. 36-bis ha natura eccezionale e non tollera applicazione estensiva ad ipotesi diverse da quelle tassativamente indicate dalla legge, per cui a tale strumento non può fare ricorso l'Amministrazione finanziaria ogni qualvolta sia necessario procedere, al di là del mero riscontro cartolare dei dati allegati dall'obbligato, ad attività di interpretazione ed applicazione di norme e principi giuridici, alla qualificazione di fatti o di rapporti, alla risoluzione di questioni di imponibilità o di deducibilità o relative alle norme di esenzione o di agevolazione (Cass. n. 3119/2000; id. Cass. n. 2531/2001; id. Cass. n. 1852/2000; Cass. n. 16512/2006; Cass. n. 10340/2007; Cass. n. 5460/2008; Cass. n. 9224/2011).

3.4. Ritiene il Collegio, alla luce dei superiori principi e delle differenze sostanziali e formali esistenti tra le ipotesi disciplinate rispettivamente dall'art. 36-bis e dall'art. 36-ter DPR n. 600/73, che alla mancata comunicazione prescritta dal IV comma di quest'ultima disposizione, consegua la nullità della conseguenziale cartella.

Come già sopra illustrato l'art. 36-bis (intitolato Liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni) è norma a "contenuto impositivo" sostanzialmente "chiuso" nel senso della tassatività delle ipotesi di applicazione, limitata alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti, sulla base di un controllo cartolare basato esclusivamente sui dati allegati dal contribuente e teso, sostanzialmente, alla sola correzione di errori materiali e formali. La differenza con il successivo

art. 36-ter è ravvisabile già nella diversa intitolazione: Controllo formale delle dichiarazioni e nelle diverse possibilità attribuite all'Ufficio, non di mera liquidazione, ma di controllo e di più incisivi "interventi" sulle dichiarazioni presentate dal contribuente, non solo sulla base di queste ma anche in base alle "comunicazioni ex art. 20, III comma DPR n. 605" ed agli "elenchi ex art. 78, comma 25 legge 30 dicembre 1991 n. 413", atti, quindi, diversi da quelli allegati dal contribuente ed esterni rispetto alla sua sfera (comma 2).

Alla differenza sostanziale dei due istituti il legislatore ha, coerentemente, fatto conseguire due diverse tipologie di procedure atte a concretizzare l'immanente principio di collaborazione/cooperazione tra Fisco e contribuente.

Ai sensi dell'art. 36-bis, comma 3 (vigente *ratione temporis*) ed alla *ratio* allo stesso sottesa di mero automatizzato riscontro dei dati contenuti nella dichiarazione, quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ... l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto di imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Laddove, invece, il III comma dell'art. 36-ter (come sopra già evidenziato) prevede, ai fini dei commi 1 e 2, - e quindi, preventivamente, ai fini dello stesso espletamento del controllo - che il contribuente o il sostituto è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dei dati forniti dai terzi ed, il successivo comma IV statuisce che, dopo tale invito ed all'esito degli eventuali chiarimenti o allegazioni forniti dal contribuente, l'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale. Appare evidente, dal mero dato testuale della norma, che al più incisivo "controllo" previsto dall'art. 36-ter, rispetto alla "liquidazione" ex art. 36-bis, il legislatore abbia fatto conseguire una fase procedimentale necessaria, di garanzia per il contribuente, laddove il comma 4 in esame prevede l'obbligo dell'Amministrazione di comunicare i motivi della rettifica operata in un apposita comunicazione da effettuare al contribuente. Obbligatorietà, peraltro, riconosciuta anche dalla prassi (*cf.* circolare n. 68/2001; circolare n. 77 del 2001 esattamente citate dalla ricorrente), la quale riconosce che la comunicazione dell'esito del controllo assolve alla duplice funzione di rendere edotto il contribuente delle motivazioni poste alla base dei recuperi d'imposta operati dall'Ufficio e di consentire allo stesso la segnalazione di dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente anche al fine, a fronte della verifica della fondatezza dei rilievi effettuati dal contribuente, di "procedere con sollecitudine ad esercitare il proprio potere di autotutela, al fine di consentire al contribuente di effettuare i versamenti delle somme eventualmente dovute, in tempo utile per usufruire del beneficio previsto dall'art. 3 del DLgs. n. 462/1997. La funzione di garanzia svolta dalla comunicazione, quale atto attraverso cui si realizza compiutamente la necessaria interlocuzione tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente, appare evidente per il soggetto passivo, il quale, avendo conoscenza dei motivi, può, sia regolarizzare il contenuto della dichiarazione in rettifica, sia esercitare i propri diritti di difesa in sede contenziosa, o addirittura interrompere la procedura segnalando dati ed elementi non comunicati o valutati erroneamente nella fase di controllo; infatti in caso di errore da parte della Amministrazione finanziaria, la stessa potrà eventualmente esercitare il proprio potere di autotutela attraverso l'eventuale rinuncia all'imposizione in caso si accerti l'illegittimità dell'atto o dell'imposizione.

Da quanto esposto appare, pertanto, evidente nel procedimento prescritto ex art. 36-ter, rispetto all'ipotesi dell'art. 36-bis, la pregnanza della garanzia connessa alla previsione dell'invio di comunicazione quale momento di instaurazione di un contraddittorio anteriore all'iscrizione a ruolo.

3.5. Ciò posto, può, non solo agevolmente respingersi la tesi dell'Agenzia secondo cui l'invio della richiesta di documenti di cui al III comma del più volte citato articolo equivalga alla comunicazione di cui al IV comma, ma anche superarsi l'obiezione della mancata sanzione di nullità ad opera della norma in caso di mancata comunicazione ad opera dell'Ufficio. Il contraddittorio procedimentale (come di recente ribadito dalle Sezioni Unite di questa Corte con sentenza Cass. n. 18184/2013) è andato assumendo, in giurisprudenza e in dottrina (e nella stessa legislazione), proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato - proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile - alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute al fine infondate).

Alla luce dei chiari principi statuiti dalle Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza da ultimo citata, può, quindi, affermarsi che, anche nella *subiecta materia*, la "sanzione" della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, "pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo non certo innocua o di lieve entità - non paragonabile, ad es., alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, ora sanzionata *ex lege* da nullità per le cartelle di pagamento: sez. un., Cass. n. 11722 del 2010 -, bensì) di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve - sopra delineata - e della forza impediante, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante".

Ed, anche in questo caso, a fronte di quanto rilevato, "è vano addurre ... l'esistenza di ulteriori strumenti di tutela per il contribuente (istanza di autotutela, accertamento con adesione, ecc.), rilievo che, a prescindere dalle considerazioni attinenti al momento in cui tali mezzi sono esperibili, si rivela in ogni caso inidoneo ad escludere autonoma rilevanza alla portata precettiva della norma in esame".

3.6. Il ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia va, pertanto, accolto e non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la controversia può essere decisa nel merito con l'accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente.

3.7. La peculiarità della questione trattata e la novità della soluzione giurisprudenziale inducono questa Corte a compensare integralmente tra le parti le spese processuali di tutti i gradi del giudizio.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanze. In accoglimento del ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente. Compensa integralmente tra le parti le spese processuali.