

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23182 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 14/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5563/2024 R.G. proposto da:

Agenzia Delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale Dello Stato .
-ricorrente-

contro

Cascia Francesco, rappresentato e difeso dall'avvocato Alberto Comelli
-controricorrente-

nonché contro

Associazione Bravetti E Cascia Professionisti Associati in persona del legale
rappresentante pro tempore
-intimato-

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del Lazio
n. 4233/2022 depositata il 03/10/2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 08/07/2026 dal
Consigliere Salvatore Leuzzi.

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate-Riscossione notificava all'Associazione professionale Bravetti & Cascia Professionisti Associati la cartella di pagamento n. 09720190022565648, recante due distinte partite di ruolo, per complessivi euro 184.891,61, scaturenti, da un lato, dal controllo automatizzato eseguito, ai sensi degli artt. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, sul modello Unico 2016 relativo all'anno d'imposta 2015 e, dall'altro, dall'esame delle liquidazioni periodiche IVA per l'anno 2017. L'Associazione impugnava la cartella dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma, deducendo, tra l'altro, l'illegittimo disconoscimento delle ritenute riattribuite dagli associati, il difetto di motivazione e l'omesso invio della comunicazione di irregolarità, nonché la legittimità della cessione e dell'utilizzo in compensazione del credito IVA acquistato da ALPAR S.r.l. La Commissione tributaria provinciale di Roma, con sentenza n. 3898/6/2020, depositata il 22 giugno 2020, accoglieva il ricorso e annullava la cartella, ritenendo decisiva la mancata prova dell'effettivo invio o, comunque, dell'effettiva ricezione della comunicazione di irregolarità, reputata necessaria in ragione della natura non meramente materiale o aritmetica del recupero operato dall'Ufficio. L'Agenzia delle entrate proponeva appello, sostenendo che la comunicazione preventiva non fosse dovuta, poiché il controllo automatizzato si sarebbe limitato a rilevare un omesso versamento periodico IVA per l'anno 2017 e a disconoscere, per l'anno 2015, il riporto a nuovo dell'eccedenza di ritenute da precedente dichiarazione, già integralmente compensata nell'anno 2014, senza alcuna indagine interpretativa o valutazione giuridica. Nel giudizio di appello si costituiva Francesco Cascia, in proprio e quale ex associato dell'estinta Associazione professionale Bravetti & Cascia Professionisti Associati, chiedendo il rigetto del gravame e deducendo, in via preliminare, anche l'inammissibilità dell'appello, in ragione dell'avvenuta cessazione dell'Associazione in data

13 febbraio 2020. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, con sentenza n. 4233/14/22, depositata il 3 ottobre 2022, rigettava l'appello dell'Amministrazione finanziaria, confermando la decisione di primo grado; in particolare, dopo avere respinto le eccezioni preliminari sollevate dall'appellato, riteneva che il controllo eseguito dall'Ufficio non si fosse risolto in una mera verifica dell'esattezza numerica dei dati dichiarati, ma avesse comportato una diversa ricostruzione, sia pure cartolare, della posizione fiscale della contribuente, con conseguente necessità della previa comunicazione di irregolarità, tanto più che la stessa Agenzia aveva predisposto e spedito una comunicazione non effettivamente consegnata al destinatario. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a un unico motivo. Francesco Cascia si è costituito con controricorso, in proprio e quale associato dell'estinta Associazione Bravetti & Cascia Professionisti Associati, chiedendo la declaratoria di inammissibilità o il rigetto del ricorso; ha successivamente depositato memoria illustrativa, insistendo nelle difese già svolte e formulando, in via subordinata, istanze di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con l'**unico motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000, per avere la Corte di giustizia tributaria di secondo grado ritenuto nulla la cartella di pagamento in ragione della mancata ricezione della comunicazione di irregolarità.

Va preliminarmente disattesa l'eccezione, riproposta dal controricorrente anche nella memoria illustrativa, di inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle entrate per essere stato il gravame proposto dopo la cessazione dell'Associazione professionale Bravetti & Cascia Professionisti

Associati. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado ha espressamente esaminato e respinto tale eccezione, rilevando testualmente che *«Preliminarmente, va rigettata l'eccezione di inammissibilità dell'appello, sollevata dall'appellato e legata all'avvenuta cancellazione della società, perché l'Agenzia ha correttamente notificato l'appello ai 2 ex soci, secondo il citato orientamento della Corte di Cassazione»*. Tale autonoma statuizione, sfavorevole all'odierno controricorrente, non risulta essere stata attinta da ricorso incidentale, neppure condizionato; ne consegue che la questione è ormai coperta da giudicato interno e non può essere rimessa in discussione nel presente giudizio di legittimità mediante mera riproposizione difensiva in controricorso o in memoria.

Tanto premesso, il motivo di ricorso è fondato.

La prospettazione dell'Agenzia è condivisibile là dove deduce che, nei procedimenti di liquidazione automatizzata, l'invio della comunicazione preventiva non costituisce requisito generalizzato di validità dell'iscrizione a ruolo e della successiva cartella, essendo necessario, ai sensi dell'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000, solo quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

Tali incertezze non possono ritenersi sussistenti per il solo fatto che l'Ufficio abbia proceduto, sulla base dei dati direttamente emergenti dalle dichiarazioni e dall'anagrafe tributaria, a rilevare un omesso versamento periodico IVA per l'anno 2017 e a disconoscere, per l'anno 2015, il riporto a nuovo di eccedenze di ritenute da precedente dichiarazione, già completamente compensate nel corso dell'anno 2014, nonché compensazioni IVA operate ma non dichiarate, ove il recupero non postuli alcuna valutazione giuridica, indagine interpretativa o rettifica sostanziale del reddito.

L'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000, nella formulazione applicabile *ratione temporis*, non impone, infatti, l'instaurazione del contraddittorio

preventivo in ogni ipotesi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione, ma soltanto quando emergano *«incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione»*; la previsione statutaria, dunque, non trasforma la comunicazione di irregolarità in un adempimento generalizzato e indefettibile del procedimento di liquidazione automatizzata, né consente di desumere la nullità della cartella dalla sua mancata ricezione ogniqualvolta l'Ufficio proceda mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, essendo necessario un margine di incertezza effettivo e rilevante sul contenuto della dichiarazione, tale da rendere necessario l'apporto chiarificatore del contribuente prima dell'iscrizione a ruolo (Cass. n. 18405/2021; Cass. n. 18163/2025).

È, in particolare, consolidato l'orientamento secondo cui l'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000 non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere a iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, ma soltanto quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, situazione che non ricorre quando la cartella sia emessa in ragione del mero mancato pagamento di quanto risulta dalla dichiarazione; in tale ipotesi non è dovuta comunicazione di irregolarità, né dalla sua omissione può derivare la non debenza o la riduzione delle sanzioni e degli interessi di cui all'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 462 del 1997 (Cass. n. 18405/2021; Cass. n. 18163/2025).

La decisione impugnata non si è attenuta a tali principi.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado ha, infatti, ritenuto decisiva la mancata effettiva ricezione della comunicazione di irregolarità, valorizzando la circostanza che l'Ufficio avesse proceduto a una diversa ricostruzione, sia pure cartolare, della posizione fiscale della contribuente, e che avesse comunque predisposto la comunicazione preventiva. Così argomentando, tuttavia, il giudice di merito ha erroneamente equiparato

un controllo meramente cartolare a un'attività accertativa, attribuendo alla comunicazione di irregolarità una funzione generalizzata di condizione di validità della cartella, senza verificare se, nella concreta fattispecie, ricorressero effettive incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, come richiesto dall'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000.

Non ogni attività di raffronto tra dati dichiarativi, annualità pregresse, versamenti, compensazioni ed evidenze dell'anagrafe tributaria eccede, infatti, il perimetro del controllo automatizzato o determina, di per sé, l'insorgenza dell'obbligo di contraddittorio preventivo. Il controllo resta riconducibile agli artt. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 quando l'Amministrazione si limiti a riscontrare, sulla base di dati già esposti dal contribuente o comunque presenti nel sistema informativo fiscale, la coerenza tra dichiarazione, versamenti, crediti riportati e compensazioni effettuate, senza svolgere un apprezzamento sostanziale della capacità contributiva, una riqualificazione giuridica dei fatti o una valutazione istruttoria esterna al dichiarato.

Nella specie, per come emerge dalla stessa sentenza impugnata e dalla ricostruzione della pretesa contenuta nel ricorso, il recupero ha riguardato, da un lato, l'omesso versamento periodico IVA per l'anno 2017 e, dall'altro, il disconoscimento del riporto a nuovo, nel modello Unico 2016 relativo all'anno d'imposta 2015, di eccedenze di ritenute provenienti dalla dichiarazione precedente, già interamente compensate nel corso dell'anno 2014, nonché di compensazioni IVA non coerenti con il quadro dichiarativo.

Si tratta, dunque, di rilievi fondati sul riscontro tra dati dichiarati, crediti esposti o riportati, compensazioni effettuate e versamenti risultanti, rispetto ai quali la sentenza impugnata non individua alcuna specifica incertezza interpretativa o dichiarativa che imponesse l'interlocuzione preventiva del contribuente. La generica affermazione secondo cui il controllo avrebbe comportato una diversa ricostruzione cartolare della

posizione fiscale non è, di per sé, sufficiente a integrare il presupposto richiesto dalla norma statutaria, occorrendo che l'incertezza riguardi aspetti rilevanti della dichiarazione e non si risolva nel mero esito sfavorevole di un controllo di coerenza interna ed esterna dei dati fiscalmente disponibili.

Neppure assume rilievo decisivo la circostanza che l'Amministrazione abbia predisposto e spedito la comunicazione di irregolarità. L'iniziativa dell'Ufficio, ove non imposta dalla legge, non vale a trasformare un adempimento facoltativo o meramente collaborativo in requisito di validità dell'iscrizione a ruolo, né consente di ricavare dalla mancata effettiva consegna della comunicazione una nullità non prevista, in assenza del presupposto normativo delle incertezze rilevanti (Cass. n. 18405/2021; Cass. n. 18163/2025).

Deve, pertanto, affermarsi che, in tema di liquidazione automatizzata delle dichiarazioni, la comunicazione di irregolarità prevista dall'art. 6, comma 5, della l. n. 212 del 2000, nella formulazione applicabile *ratione temporis*, è dovuta soltanto quando emergano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, e non quando l'iscrizione a ruolo derivi dal mero riscontro, sulla base dei dati dichiarativi e dell'anagrafe tributaria, di omessi versamenti, crediti già utilizzati, eccedenze non riportabili o compensazioni non coerenti con quanto dichiarato; in tali ipotesi, la mancata ricezione della comunicazione non determina la nullità della cartella di pagamento. La fondatezza dell'unico motivo di ricorso comporta la cassazione della sentenza impugnata.

Il ricorso va, pertanto, accolto; la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 08/07/2026.

La Presidente

Giulia Iofrida