

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23922 Anno 2026
Presidente: NONNO GIACOMO MARIA
Relatore: BROGI RAFFAELLA
Data pubblicazione: 23/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 20427/2021 R.G. proposto da:

LEONE FRANCESCO, rappresentato e difeso dall'avvocato Pietro Davide Sarti unitamente all'avvocato GIUSEPPE ANTONUCCIO

-ricorrente-

contro

RISCOSSIONE SICILIA SPA AGENTE DELLA RISCOSSIONE PER LA PROVINCIA DI CATANIA, rappresentato e difeso dall'avvocato MAURO DI PACE

-controricorrente-

avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della SICILIA n. 278/2021 depositata il 13/01/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 15/05/2026 dalla Consigliera Raffaella Brogi.

FATTI DI CAUSA

1. Il presente giudizio – avente per oggetto l'impugnazione della sentenza n. 278/2021 depositata in data 13/01/2021 – trae origine da una cartella di pagamento emessa nei confronti del sig. Francesco Leone a seguito di controllo automatizzato ex art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 per l'anno d'imposta 2009.

2. Tra le varie censure prospettate dal contribuente nel presente giudizio, assume particolare rilievo quella relativa all'omessa presentazione della dichiarazione nell'anno d'imposta 2009, con la conseguente impossibilità che potesse, quindi, essere eseguito un controllo automatizzato degli omessi versamenti. Proprio su tale contestazione – secondo quanto emerge dagli atti di causa – si è incentrata la decisione, con la quale la Commissione tributaria provinciale di Siracusa, nella contumacia dell'agente della riscossione, ha accolto il ricorso del contribuente contro la cartella di pagamento impugnata.

3. La Commissione tributaria regionale della Sicilia (*hinc*: CTR), diversamente dal giudice di prime cure, ha ritenuto, in primo luogo, che all'iscrizione a ruolo di eventuali omissioni di versamenti di imposte dichiarate ai sensi dell'art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972, non è di ostacolo l'omesso invio dell'avviso bonario previsto dal terzo comma di entrambe le disposizioni appena evocate, trattandosi di comunicazione finalizzata a consentire al contribuente di attenuare gli effetti sanzionatori conseguenti al tardivo versamento.

In secondo luogo, non viene il rilievo quanto previsto dall'art. 6, comma 5, legge n. 212 del 2000, atteso che la norma trova applicazione in presenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, ipotesi non riscontrabile nel caso di specie.

In terzo luogo, la cartella di pagamento è stata emessa in esito al controllo automatizzato ex artt. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972 e riporta l'indicazione della comunicazione n. 44445151010,

consegnata in data 29/11/2011, con la quale l'Ufficio ha portato a conoscenza del contribuente dati ed elementi in suo possesso, tra i quali quelli indicati nel Modello Unico PF/2010, presentato per il periodo d'imposta 2009. La CTR evidenzia, quindi, che: *«Nell'ipotesi prospettata dal contribuente ed accolta dal primo decidente, di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, non si vede come avrebbe l'Ufficio potuto attivare il controllo automatizzato, ai sensi degli artt. 36-bis d.p.r. n. 600/73 e 54-bis d.p.r. n. 633/72.»*

3. Contro la sentenza della CTR il contribuente ha proposto ricorso in cassazione con cinque motivi.

4. Riscossione Sicilia s.p.a. si è costituita con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare, occorre rilevare la correttezza della costituzione Riscossione Sicilia s.p.a. – Agente della riscossione per la provincia di Catania con un avvocato del libero foro, considerato che il controricorso risulta notificato in data 22/09/2021 sulla base di una procura conferita in data 22/08/2021 e, quindi, antecedentemente al 01/10/2021.

1.1. Secondo questa Corte, infatti, con orientamento applicabile anche nel caso del controricorso, in mancanza di regole speciali e differenti, anche nella successione nei rapporti processuali di Agenzia delle Entrate-Riscossione (AdER) a Riscossione Sicilia S.p.A. - avvenuta in forza dell'art. 76, d.l. n. 73 del 2021, convertito dalla l. n. 106 del 2021, con decorrenza dal 1° ottobre 2021 - trovano applicazione l'art. 1, comma 8, del d.l. n. 193 del 2016 e il Protocollo 22 giugno 2017 tra AdER e l'Avvocatura Generale dello Stato, secondo il quale il patrocinio della prima davanti alla Corte di cassazione è convenzionalmente affidato all'Avvocatura, salvo il caso di conflitto o di dichiarazione di indisponibilità ad assumerlo, a meno che non intervenga l'apposita motivata delibera dell'Agenzia prevista dal comma 4 dell'art. 43 del r.d. n. 1611 del 1933 (Cass., 17/01/2024, n. 1806).

1.2. Sempre in via preliminare occorre dare atto che la sentenza della CTR non è stata impugnata nella parte in cui è stata disposta l'estromissione dell'Agenzia delle Entrate dal presente giudizio, con la conseguenza che su tale statuizione si è formato il giudicato.

2. Occorre premettere che i primi quattro motivi di ricorso in cassazione censurano la sentenza impugnata nella parte in cui afferma che la cartella è stata emessa a seguito di controllo automatizzato ex art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973 ed ex art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972 e riporta l'indicazione con cui l'ufficio impositore ha portato a conoscenza del contribuente dati ed elementi in suo possesso, fra i quali quelli recati dal modello PF/2010 presentato per il periodo d'imposta 2009, concludendo che, nell'ipotesi prospettata dal contribuente e accolta dal giudice di prime cure, di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi non si vede come avrebbe potuto essere attivato il controllo automatizzato ex art. 36-bis e 54-bis cit.

3. Ciò premesso, con il primo motivo il ricorrente denuncia la violazione dell'art. 115 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.

3.1. Con tale motivo la sentenza impugnata viene censurata nella parte in cui è stato respinto – sulla base di prove mai introdotte in giudizio dalle parti – il motivo di ricorso con il quale era contestata la fondatezza della pretesa erariale incentrata sul controllo automatizzato ex art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973 ed ex art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972, perché il contribuente per l'anno d'imposta 2009 non aveva presentato la dichiarazione.

3.2. Il ricorrente – ripercorse le vicende dei precedenti gradi di giudizio, a pag. 6 ss. del ricorso in cassazione – rileva che, nel caso di specie, a fronte delle contestazioni del contribuente, sarebbe stato onere di Riscossione Sicilia s.p.a. dare prova diretta della presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 2009. In assenza di prova sul punto il giudice d'appello ha fondato la propria decisione su prove inesistenti.

4. Con il secondo motivo di ricorso è stata denunciata la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.

4.1. Con tale motivo il ricorrente – ripercorse, anche qui, le vicende dei precedenti gradi di giudizio a pag. 10 ss. del ricorso in cassazione – rileva che la decisione impugnata si pone in contrasto con l'art. 2697 c.c., evidenziando che, nella specie, l'agente della riscossione ha solamente allegato che la cartella di pagamento impugnata deriva dal controllo formale della dichiarazione, mentre il contribuente ha allegato (non potendo fornire la prova del fatto negativo) di non aver presentato la dichiarazione nell'anno d'imposta 2009. La CTR – fondando la propria decisione solamente sulle allegazioni di Riscossione Sicilia s.p.a. – ha violato l'art. 2697 c.c. e le regole di ripartizione dell'onere della prova previste in tale norma. Il presupposto per l'esercizio del potere di accertamento tramite controllo formale ex art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973 ed ex art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972 scaturisce dalla presentazione della dichiarazione dei redditi: trattandosi di presupposto controverso spettava all'agente della riscossione fornirne la prova e, in mancanza di quest'ultima, avrebbe dovuto essere accolto il ricorso proposto dal contribuente.

5. Con il terzo motivo di ricorso è stata denunciata la violazione e falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.

5.1. Con tale motivo la sentenza impugnata viene censurata per aver respinto il motivo di ricorso con cui il contribuente aveva dedotto l'infondatezza della pretesa erariale, perché ha ritenuto di poter desumere, in via presuntiva, l'avvenuta presentazione della dichiarazione dalle circostanze indicate nella motivazione della cartella di pagamento impugnata. Tale decisione si pone, tuttavia, in contrasto con gli artt. 2727 e 2729 c.c., in quanto il contenuto intrinseco della cartella impugnata non costituisce un fatto noto per risalire al fatto ignoto. Inoltre, il giudice può

fondare la propria decisione su presunzioni solo se queste ultime siano gravi, precise e concordanti. Ciò non solo perché le indicazioni contenute nella motivazione non costituiscono un fatto storico, ma soprattutto perché si riferiscono a un'attività – nella specie controllo formale della dichiarazione – realizzata da un soggetto terzo (Agenzia delle Entrate), che l'agente della riscossione si è limitato a riportare, senza espletare alcun controllo, nella motivazione della cartella sulla base di quanto comunicato dall'Agenzia delle Entrate. Non può, quindi, riconoscersi all'elemento presuntivo posto a fondamento della decisione impugnata il requisito della gravità.

6. I primi tre motivi di ricorso possono essere esaminati congiuntamente e sono fondati nei termini di seguito indicati.

6.1. Occorre premettere che i primi due commi dell'art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973, nella versione applicabile, *ratione temporis*, prevedono che: « 1. Avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta. 2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'amministrazione finanziaria provvede a: a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi; b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni; c) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni; d) ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge; e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla

dichiarazione; f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.»

Occorre, evidenziare, che per effetto dell'art. 2, comma 10, d.l. n. 263 del 2005 conv. con modif. dalla legge n. 248 del 2005, è stato inserito il comma 2-bis, secondo il quale: *«Se vi è pericolo per la riscossione, l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.»*

Di conseguenza, il controllo automatizzato – alla luce del comma 2-bis – può essere disposto non solo in presenza di una dichiarazione, ma anche – qualora vi sia pericolo per la riscossione, prima della presentazione della dichiarazione annuale.

6.2. Esaurito tale quadro normativo occorre rilevare che l'incipit della sentenza impugnata fa riferimento al ruolo *«recante iscrizione di omessi versamenti dell'Irpef e relative addizionali, nonché dell'I.V.A., oltre accessori di legge per l'anno 2009»*

Nel caso di specie, quindi, l'atto impositivo impugnato non era rettificativo di eventuali errori commessi nella compilazione della dichiarazione, ma recuperatorio di importi dovuti o non versati, che non necessariamente presupponevano la presentazione della dichiarazione, potendo essere disposti anche in base all'ipotesi prevista nel comma 2-bis (anche prima della dichiarazione o in relazione a dichiarazioni periodiche a titolo di IVA) e non solo nell'ipotesi di mancato versamento di somme indicate nella dichiarazione.

Tuttavia, nell'enucleare le ragioni della decisione il giudice di seconde cure evidenzia, a pag. 2, che, nella comunicazione del 29/11/2011, l'Ufficio ha portato a conoscenza del contribuente i dati in suo possesso ricavati dal

«Modello Unico PF/2010», presentato nel periodo d'imposta 2009. Nella ricostruzione del giudice di seconde cure, pertanto, l'omesso versamento delle somme recuperate nell'atto impositivo impugnato era riconducibile a importi dichiarati in un modello di dichiarazione annuale, che il contribuente negava di aver depositato.

La questione dirimente diventa, quindi, quella di stabilire su chi gravi l'onere della prova, in caso di cartella notificata emessa in esito a un controllo automatizzato ex art. 36 bis d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972, per omesso versamento degli importi indicati nella dichiarazione annuale, qualora il contribuente neghi di aver presentato quest'ultima e, conseguentemente, di aver dichiarato le imposte successivamente contestate come non versate dall'amministrazione finanziaria.

6.3. Ora, in caso di controllo automatizzato conseguente all'omesso versamento delle somme indicate in dichiarazione è proprio quest'ultima a costituire il punto di riferimento che attiva la pretesa impositiva non in conseguenza di un accertamento dell'amministrazione finanziaria, ma sulla base di dati dichiarati dal contribuente stesso. L'esistenza della dichiarazione non può essere, quindi, presunta per il solo fatto della liquidazione attuata mediante la diretta iscrizione a ruolo delle somme che si assumano dichiarate e non versate, a meno che non ricorrano le ipotesi previste nel comma 2-bis dell'art. 36 d.P.R. n. 633 del 1972 (dell'art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972). In ogni caso, considerato che la cartella riproduce l'estratto di ruolo e presuppone, a monte, la presenza di un titolo esecutivo, per quanto il legislatore ne semplifichi la formazione nell'ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria si limiti a recepire i dati dichiarati dal contribuente, assumendo che non siano state versate le somme dichiarate, resta, in ogni caso, che non si può prescindere dalla presenza della dichiarazione da cui sono tratti i dati posti a fondamento dell'attività di riscossione preannunciata dalla notificazione della cartella di pagamento.

Difatti, in caso di omessa presentazione della dichiarazione l'amministrazione finanziaria non può attivare – in caso di mancato versamento delle imposte dovuto – il procedimento (semplificato) di liquidazione ex art. 36 bis d.P.R. n.600 del 1973 (o ex art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972), ma deve emettere un avviso di accertamento.

In mancanza della prova relativa alla presentazione dichiarazione restano, pertanto, assorbite le questioni inerenti alla comunicazione dell'avviso di irregolarità di cui all'art. 6, comma 5, legge n. 212 del 2000.

6.4. Di conseguenza, deve ritenersi che, qualora il contribuente, impugnando la cartella emessa in esito al controllo automatizzato ex art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973, contesti non già la circostanza che sia stata presentata una dichiarazione diversa da quella presa in considerazione in sede di controllo (ipotesi nella quale è pacifico che l'onere di provare il fatto impeditivo spetta al contribuente: cfr., da ultimo, Cass. n. 10824 del 22/04/2024), ma l'esistenza stessa di una dichiarazione (anche tardivamente) presentata, l'onere della prova concernente l'effettiva presentazione della dichiarazione oggetto di controllo non può che gravare sull'amministrazione finanziaria (ovvero sull'agente della riscossione), venendo in rilievo la stessa possibilità di procedere al controllo automatizzato e non potendo il contribuente dare la prova di un fatto negativo. Ove, poi, il controllo non si fondi sulla dichiarazione, la circostanza deve essere oggetto di specifico rilievo da parte dell'ente procedente.

6.5. Nel caso di specie, la CTR, da un lato, nulla ha riferito in ordine alla ricorrenza dell'ipotesi di cui al menzionato secondo comma bis dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973; dall'altro, ha affidato l'esistenza della dichiarazione alla considerazione per la quale *«non si vede come avrebbe l'Ufficio potuto attivare il controllo automatizzato, ai sensi degli artt. 36-bis d.p.r. n. 600/73 e 54-bis d.p.r. n. 633/72»*.

6.6. Tale ultima affermazione denota l'assoluta violazione del ragionamento presuntivo di cui agli artt. 2727 e 2729 c.c., poiché non fonda

l'esistenza della dichiarazione su alcun concreto elemento indiziario, ma su di una semplice congettura.

6.7. La sentenza impugnata va, dunque, cassata affinché il giudice del rinvio accerti l'effettiva sussistenza, in ipotesi, dei presupposti per procedere al controllo automatizzato; presupposti contestati dalla parte ricorrente.

7. Con il quarto motivo di ricorso è stata denunciata la nullità della sentenza per violazione degli artt. 36, comma 1, n. 4, d.lgs. n. 546 del 1992, 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e 118, comma 1, d. att. c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.

7.1. Con tale motivo il ricorrente censura la sentenza impugnata, in quanto meramente apparente, posto che il percorso argomentativo è incentrato sull'espressione *«non può essere che non»* e, cioè che, atteso che nella motivazione della cartella si dice che l'iscrizione a ruolo deriva da controllo formale della dichiarazione non è possibile che il contribuente non l'abbia presentata. Si tratta di un'affermazione, a ben vedere, apodittica, in quanto, anche a voler ritenere che il ragionamento si regga su un'affermazione di tipo presuntivo, il giudice d'appello non dice, comunque, quale sia il fatto noto da cui ha tratto il proprio convincimento.

7.2. Il motivo è infondato, dal momento che il vizio di motivazione apparente non è ravvisabile in ragione del fatto che il contribuente non condivide la motivazione del giudice, ma solo quando non è possibile ricostruire il percorso argomentativo che ha portato alla decisione. Tale percorso nel caso in esame è, tuttavia, chiaro, per quanto non conforme a diritto, come emerge dalla fondatezza dei primi tre motivi di ricorso.

8. Con il quinto motivo è stata denunciata la nullità della sentenza per violazione degli artt. 36, comma 1, n. 4, d.lgs. n. 546 del 1992, 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e 118, comma 1, d. att. c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.

8.1. Con tale motivo viene denunciata la nullità della sentenza impugnata nella parte in cui il giudice d'appello ha statuito che nel caso di specie non vi è incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione fiscale del contribuente, tali da giustificare l'applicazione dell'art. 6, comma 5, legge n. 212 del 2000, cosa che rende la motivazione della decisione meramente apparente. La CTR ha accolto il ricorso dell'agente della riscossione, affermando che l'art. 6, comma 5, legge n. 212 del 2000 non è applicabile al caso di specie, posto che il disposto normativo attiene al preventivo invito rivolto al contribuente, in presenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, ipotesi che non ricorre nel caso di specie. La motivazione della sentenza, sul punto, è manifestamente apparente il quanto il percorso argomentativo si fonda su un'affermazione apodittica. Difatti, l'agente della riscossione non ha prodotto in giudizio copia della dichiarazione fiscale del contribuente che, peraltro, ha contestato di averla presentata.

9. Con il sesto motivo di ricorso è stata denunciata la nullità della decisione impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c.

9.1. Con tale motivo il ricorrente censura la sentenza impugnata per omessa pronuncia sull'appello incidentale del contribuente. Richiamate – a pag. 26 ss. del ricorso in cassazione – le vicende relative ai precedenti due gradi di giudizio e riporta, a pag. 28 del ricorso, in cassazione quanto eccepito nell'appello incidentale, con riferimento al difetto di notifica della cartella, all'illegittimità del ruolo per difetto di sottoscrizione e al difetto di motivazione della cartella impugnata.

10. Il quinto e il sesto motivo di ricorso sono assorbiti dall'accoglimento dei primi tre motivi di ricorso.

11. Alla luce di quanto sin qui rilevato sono fondati i primi tre motivi di ricorso nei termini di cui in motivazione, con il conseguente assorbimento del quinto e del sesto motivo, mentre deve essere rigettato il quarto motivo.

12. La sentenza impugnata deve essere, pertanto, cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, che in diversa composizione deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie i primi tre motivi di ricorso, dichiara assorbiti il quinto e il sesto motivo e rigetta il quarto motivo;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, che in diversa composizione deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 15/05/2026.

Il Presidente

Giacomo Maria Nonno