

Civile Sent. Sez. 5 Num. 22402 Anno 2014

Presidente: PICCININNI CARLO

Relatore: VELLA PAOLA

Data pubblicazione: 22/10/2014

SENTENZA

sul ricorso 3754-2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

2014

2263

NEW ECOLOGICAL SYSTEM SRL IN LIQUIDAZIONE in persona del Liquidatore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA VIA BRITANNIA 54, presso lo studio dell'avvocato LIJOI ANDREA, che la rappresenta e difende giusta delega in calce;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 93/2007 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 19/12/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 17/06/2014 dal Consigliere Dott. PAOLA VELLA;

udito per il ricorrente l'Avvocato PISANA che si riporta;

udito per il controricorrente l'Avvocato LIJOI che si riporta;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. GIOVANNI GIACALONE che ha concluso per l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

A seguito di controllo automatizzato ex art. 36 bis, d.P.R. n. 600/73 e art. 54 bis, d.P.R. n. 633/72 sulla dichiarazione dei redditi 2002, relativa all'anno di imposta 2001, l'Agenzia delle entrate notificava in data 3.10.2005 alla società "New Ecological System s.r.l. in liquidazione" una cartella di pagamento di € 24.452,32 per omessi versamenti Irap, Irpeg e Iva, oltre sanzioni e interessi.

Impugnata la cartella da parte della contribuente, che contestava la carenza di motivazione, l'Agenzia delle entrate precisava che il disconoscimento dei crediti di imposta era derivato dalla omessa presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno precedente, risultante dall'anagrafe tributaria. La ricorrente depositava quindi copia del Mod. Unico 2001, attestante l'impegno alla presentazione telematica da parte del professionista incaricato (che era evidentemente restato inadempiente), preannunciando che vi avrebbe provveduto essa stessa ai sensi dell'art. 2, d.P.R. 22.7.1998, n. 322, entro i termini di decadenza dall'accertamento. La dichiarazione dei redditi Unico 2001 per l'anno di imposta 2000 risultava in effetti poi trasmessa in data 7.3.2006.

Con sentenza del 28.3.2006, la Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva il ricorso in ragione della mancanza di titolo per l'iscrizione a ruolo, non avendo l'ufficio tenuto conto del precedente credito maturato dal contribuente.

Nel proporre appello, l'Agenzia delle entrate contestava la carenza di motivazione della decisione, dalla quale non risultava né se la decisione si fosse basata sulla tardiva produzione della dichiarazione dei redditi, né quale fosse l'esatto ammontare del credito in contestazione.

Con sentenza del 6.12.2007 la Commissione tributaria regionale della Lombardia respingeva l'appello, compensando le spese.

Per la cassazione della sentenza d'appello, depositata il 19.12.2007 e non notificata, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato a cinque motivi.

L'intimata ha prodotto controricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate lamenta <<error in procedendo ex art. 360 n. 4 c.p.c. per disapplicazione dell'art. 112 cpc in combinato disposto con l'art. 1, comma 2, del DLgs 231.12.1992, n. 546>>, chiedendo conclusivamente, nel prescritto quesito di diritto, <<se si applichi o no la norma giuridica, ricavata dall'art. 112 cpc in combinato disposto con l'art. 1, comma 2, del DLgs 231.12.1992, n. 546, secondo cui "il giudice tributario deve pronunciare non oltre i limiti della domanda", alla presente fattispecie cioè al caso in cui, pur avendo la Contribuente impugnato la cartella di pagamento per il solo vizio di difetto di motivazione, la CTR ha deciso di annullare la cartella di

pagamento per violazione dell'art. 36 bis del DPR n. 600/73, in quanto l'Agenzia si sarebbe dovuta basare su un avviso di accertamento e non si sarebbero potuti correggere automaticamente gli errori della Contribuente nel riporto delle eccedenze delle imposte con la cartella di pagamento>>.

1.1. La censura non può trovare accoglimento per difetto di decisività, in quanto pertinente ad una sola delle due *rationes decidendi* che sorreggono la sentenza impugnata.

1.2. Invero, dalla relativa motivazione risulta chiaramente che il giudice del gravame, nel respingere l'appello dell'Agenzia delle entrate, ha confermato la decisione di annullamento della cartella di pagamento per cui è causa non solo per violazione dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600/73, ma anche per difetto di adeguata motivazione, ossia proprio per la censura che era stata originariamente sollevata dal contribuente, con conseguente difetto del lamentato *error in procedendo* per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato.

2. Con il secondo mezzo, la ricorrente deduce la <<violazione di legge ex art. 360 n. 3 cpc per falsa applicazione dell'art. 36 bis, comma 2 lett. b), del DPR 29.9.1973, n. 600 nonché dell'art. 54 bis, comma 2 lett. b), del DPR 26.10.1972, n. 633>>, sulla base del seguente quesito di diritto: <<se alla presente fattispecie, cioè al caso in cui l'Agenzia aveva proceduto a effettuare il controllo automatico della dichiarazione dei redditi provvedendo a correggere l'errore riguardante il riporto delle eccedenze d'imposta risultante dalla dichiarazione dell'anno precedente, in quanto tale ultima dichiarazione era da considerarsi omessa perché era stata presentata ben oltre il termine di scadenza, si applichi o no la norma giuridica, ricavata dall'art. 36 bis, comma 2 lett. b), del DPR 29.9.1973, n. 600 e dall'art. 54 bis, comma 2 lett. b), del DPR 26.10.1972, n. 633, secondo cui "l'Amministrazione finanziaria provvede a correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte risultanti dalle precedenti dichiarazioni sulla base dei dati e degli elementi in possesso dell'anagrafe tributaria">>.

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. Non pare invero condivisibile l'affermazione del giudice d'appello per cui non sussisterebbero i presupposti di cui all'art. 36-bis, d.P.R. n. 600/73 (e quindi anche dell'art. 54-bis, d.P.R. n. 633/72) poiché la situazione tributaria non sarebbe stata quella formalmente regolare, tipica dei cd. controlli automatizzati, a causa della omessa dichiarazione dei redditi dell'anno precedente, "che quindi avrebbe dovuto essere oggetto di accertamento in rettifica".

2.3. In realtà, la procedura di liquidazione sulla base delle dichiarazioni del contribuente, per entrambe le norme di riferimento (nel testo vigente *ratione*

temporis) prevede che, "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" (comma 1); In particolare, "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" (comma 2). Ebbene, "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. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione" (comma 3). Infine, "i dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista nel presente articolo si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d'imposta" (comma 4).

2.4. Pertanto, avendo l'amministrazione pacificamente proceduto a correggere l'errore materiale commesso dal contribuente nel riporto della eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione (v. comma 2, lett. b), per essere emerso, dagli elementi in possesso dell'anagrafe tributaria (v. comma 2), che il contribuente non aveva presentato la dichiarazione dei redditi per l'anno precedente (senza che avesse rilievo la sua tardiva presentazione,

solo nel corso del giudizio di primo grado), poteva dirsi integrata la fattispecie legale suddetta, in base alla quale i dati contabili finali risultanti dall'attività di liquidazione si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente (comma 4); nè dagli atti risulta mai contestato che l'amministrazione non abbia effettuato la preventiva comunicazione dell'esito della liquidazione al contribuente (prescritta dal comma 3). Pare dunque dirimente il rilievo per cui, in mancanza della dichiarazione dei redditi precedente quella oggetto di controllo automatizzato (legittimamente accertata tramite l'anagrafe tributaria), nessuna eccedenza di imposta poteva essere portata in detrazione e l'amministrazione era legittimata ad apportare la conseguente correzione dell'errore materiale riscontrato (v. Cass. 2 aprile 2014, n. 7600, che in tema di Iva sottolinea, tra l'altro, come il venir meno del diritto alla detrazione non elida il diritto al rimborso, secondo il meccanismo della ripetizione dell'indebitito; conf. Cass. 12 gennaio 2012, n. 268).

3. Con il terzo motivo, si deduce «violazione di legge ex art. 360 n. 3 cpc per disapplicazione dell'art. 36 bis del DPR 29.9.1973, n. 600 e dell'art. 54 bis del DPR 26.10.1972, n. 633 in combinato disposto con l'art. 7 della L. 27.7.2000, n. 212», sulla scorta del seguente quesito di diritto: «se alla presente fattispecie, cioè al caso in cui l'Agenzia, mediante controllo automatico della dichiarazione dei redditi, aveva corretto l'errore riguardante il riporto delle eccedenze d'imposta risultante dalla dichiarazione dell'anno precedente, in quanto tale ultima dichiarazione era da considerarsi omessa perché era stata presentata ben oltre il termine di scadenza e conseguentemente la stessa Agenzia aveva notificato una cartella di pagamento contenente nella parte motivazionale il riferimento al tributo, al periodo di imposta, all'imponibile e all'omissione della dichiarazione dei redditi dell'anno precedente, si applichi o no la norma giuridica, ricavata dall'art. 36 bis del DPR 29.9.1973, n. 600 e dall'art. 54 bis del DPR 26.10.1972, n. 633 in combinato disposto con l'art. 7 della L. 27.7.2000, n. 212, secondo cui "quando dai controlli automatici eseguiti dall'Agenzia delle entrate emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente e si considera, a tutti gli effetti, come dichiarato dal contribuente stesso, non necessitante di motivazione, e la conseguente cartella di pagamento emessa dal concessionario deve contenere solo le indicazioni di cui al comma 2 dell'art. 7 della L. n. 212/2000 »».

3.1. Anche il terzo motivo può trovare accoglimento.

3.2. Premesso che la dichiarazione resta imputabile al dichiarante anche nei casi di esercizio del potere di accertamento formale automatizzato di cui ai citati artt. 36-bis e 54-bis (Cass. 2 aprile 2014, n. 7600), questa Corte ha già chiarito

che la disciplina della diretta iscrizione a ruolo di somme dovute sulla base della dichiarazione è ammessa laddove gli importi siano desumibili dal mero controllo cartolare, o dalla correzione di errori materiali o di calcolo, purchè non sia necessario risolvere questioni giuridiche o esaminare documenti esterni alla dichiarazione (diversi dalle risultanze dell'anagrafe tributaria, espressamente contemplate dalla legge), che comportano l'attivazione dell'ordinaria potestà di accertamento (Cass., ord. n. 5318 del 3 aprile 2012); pertanto, nell'ambito della procedura di iscrizione a ruolo di somme derivanti dalla liquidazione delle imposte sulla base della dichiarazione, deve escludersi un particolare onere di motivazione laddove la rettifica dei risultati della dichiarazione non comporti una pretesa ulteriore da parte dell'Amministrazione finanziaria (Cass. 7 giugno 2013, n. 14376), poiché il contribuente 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 mero richiamo alla dichiarazione medesima (Cass. 23 maggio 2012, n. 8137).

3.3. In conclusione, la notifica al contribuente di una cartella esattoriale contenente il "prospetto delle variazioni esposte in comunicazione", con riconduzione a zero dei valori esposti come eccedenze di imposta, o crediti, "risultanti dalla dichiarazione dell'anno 2000", con l'aggiunta "esiti del controllo automatico - imposta ancora dovuta", integra una sufficiente motivazione dell'operato dell'amministrazione finanziaria, contrariamente a quanto ritenuto nella sentenza impugnata, laddove si invoca "la necessità di una adeguata motivazione" e si stigmatizza il fatto che "solo in sede giudiziale il contribuente ha potuto conoscere che la ripresa derivava dalla omessa dichiarazione", senza che peraltro risulti provata l'asserita incolpevolezza dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2000, da cui è derivata la correzione automatizzata della dichiarazione dei redditi relativa al successivo anno di imposta 2001.

4. Con il quarto motivo, il ricorrente censura anche la <<contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio ex art. 360 n. 5 cpc>>, compendiata nel seguente "quesito": <<se sia o no contraddittoria la motivazione della sentenza della CTR in cui il giudice, nonostante abbia accertato che la Contribuente aveva omesso di presentare la dichiarazione dei redditi da cui emergevano le eccedenze d'imposta, considera il controllo effettuato dall'Agenzia come sostanziale (o esterno) e afferma, dapprima, che, essendo il controllo automatico meramente formale, l'esclusione dei crediti (cioè il riporto delle eccedenze d'imposta) non sarebbe giustificata in sede di controllo ex art. 36 bis DPR n. 600/1973, poi accoglie l'opposta opinione espressa dalla Corte di cassazione, ma subito dopo insiste nella sua originaria tesi>>.

5. Analogamente, con il quinto motivo viene censurata la <<insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio ex art. 360 n. 5 cpc>>, sulla scorta del seguente "quesito": <<se la CTR abbia basato su motivazioni insufficiente o no la sua decisione di ritenere il controllo della dichiarazione dei redditi operato dall'Agenzia come "esterno" per non aver il giudice indicato quali prove siano state poste a fondamento del suo giudizio né illustrato il processo logico-giuridico e cognitivo che ha sorretto il suo giudizio di estraneità nel caso concreto >>.

6. L'accoglimento del secondo e del terzo motivo rende superfluo l'esame di entrambi i suddetti motivi, che restano perciò assorbiti.

7. Il ricorso va dunque accolto, la sentenza va cassata e, non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, il giudizio va deciso nel merito, ai sensi dell'art. 384 cod.proc.civ., con il rigetto dell'impugnazione originariamente proposta dalla società contribuente.

8. Le particolarità della controversia giustificano la compensazione delle spese inerenti alle fasi di merito, mentre quelle afferenti il giudizio di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo ed il terzo, con assorbimento dei restanti motivi, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso del contribuente. Condanna la società intimata a rifondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 4.200,00 oltre spese prenotate a debito, con compensazione delle spese dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17 giugno 2014.