



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**
DI **NOVARA**

SEZIONE **1**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	TUCCILLO	MARIO	Presidente
☐	MONDELLO	FABIO	Relatore
☐	DELLA ROSSA	CLAUDIO	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 3/2016
depositato il 07/01/2016

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 07320150002711130 IRES-ALTRO 2011
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA

proposto dal ricorrente:

difeso da:

SEZIONE

N° **1**

REG.GENERALE

N° **3/2016**

UDIENZA DEL

20/03/2017 ore 09:00

N°

167/2017

PRONUNCIATA IL:

20.03.2017

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

03.08.2017

Il Segretario

Aleandro Miro

CONCLUSIONI DELLA RICORRENTE

"A. in via principale, annullare la cartella di pagamento n. 073201500027111 300 000, emessa dall'Agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Novara, ufficio territoriale di Novara per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 36-bis del DPR n. 600/1973;

B. in via principale, annullare la cartella di pagamento indicata per eccesso di potere da parte dell'Amministrazione finanziaria;

C. accogliere totalmente il ricorso e per l'effetto dichiarare la nullità dell'imposta IRES, delle sanzioni e degli interessi, così come iscritti a ruolo dall'Agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Novara, ufficio territoriale di Novara;

D. condannare l'Ufficio convenuto alle spese di giudizio.

CONCLUSIONI DEL RESISTENTE

"L'Ufficio chiede a codesta onorevole Commissione Tributaria Provinciale:

1) il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio."

FATTO E SVOLGIMENTO DEL CONTENZIOSO

In data 3 marzo 2014, l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Novara notificava alla [redacted] avviso di irregolarità ex art. 36bis d.p.r. 600/1973 per l'anno d'imposta 2011, con il quale rettificava, di fatto azzerandola, la perdita indicata nel quadro RS per l'anno 2010.

Per conseguenza, l'Ufficio non ammetteva in deduzione perdite fiscali relative ad anni precedenti pari ad € 6.343, quindi determinava una maggior imposta IRES, rispetto a quella versata, pari ad € 1.751,99 oltre interessi e sanzioni.

Nella stessa comunicazione, l'Ufficio contestava inoltre il ritardato versamento della seconda rata saldo IRES 2011, violazione in realtà già regolarizzata mediante ravvedimento operoso: sicché, il rilievo era in seguito annullato.

Il successivo 8.6.15 l'Agente di Riscossione notificava la cartella di pagamento n. 07320150002711130000 recante l'iscrizione a ruolo della



maggior imposta liquidata dall'Ufficio per l'anno 2011 con i relativi accessori, sicché la società [] presentava tempestivo ricorso chiedendone l'annullamento.

In diritto, eccepiva:

- violazione e/o falsa applicazione dell'art. 36-bis DPR 600/1973 per tardività della comunicazione d'irregolarità, consegnata oltre l'anno previsto espressamente dalla norma;
- illegittimità della stessa procedura utilizzata ai fini di disconoscimento di perdite da anni precedenti (eccesso di potere).

Nel merito, la ricorrente precisava di aver presentato tramite intermediario abilitato una prima dichiarazione d'imposta per l'anno 2010 in data 29/12/11, quindi il successivo 23/10/12 un'integrazione per rettifica dei quadri RF, RM e RS, con l'indicazione di una perdita fiscale pari ad € 6.343, scomputata per il successivo anno 2011 ai fini del calcolo dell'imponibile.

In tal senso, secondo la ricorrente il recupero a tassazione della perdita regolarmente constatata doveva considerarsi illegittimo.

Esaurita senza esito la fase di reclamo preliminare e depositato il ricorso, si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate per resistere alle domande della ricorrente e chiederne il rigetto.

Circa le questioni formali sollevate dalla [] affermava di aver rispettato il dettato dell'art. 36bis sia in ordine alla tempistica (il termine indicato non doveva intendersi perentorio) sia in ordine al criterio di rettifica (la perdita non era stata considerata, perché fondata su dichiarazione integrativa irregolare).

Nel merito, precisava che la procedura seguita dalla ricorrente non era conforme alla normativa, giacché la prima dichiarazione d'imposta per l'anno 2010, semplicemente in bianco, era fittizia o strumentale, sicché la successiva integrazione a proprio favore, peraltro tardiva in quanto presentata oltre il termine per la prestazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, doveva considerarsi *tamquam non esset*.



In sostanza:

- la perdita era stata rilevata a bilancio 31/12/10, approvato il 10/9/12, senza che fossero enunciati i motivi del ritardo
- la dichiarazione per l'anno 2011 da cui risultava la perdita per l'anno precedente, era presentata il 1.10.12
- la dichiarazione integrativa per il 2010 era presentata il 23/10/12, ma secondo l'Ufficio non poteva comunque essere presa in considerazione perché si trattava di una vera e propria dichiarazione *ex novo*, non di una semplice rettifica.

La controversia così introdotta era, quindi, discussa e decisa alla pubblica udienza del 19 marzo 2017.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Com'è noto, l'art.36 bis del d.p.r. 600/73 è norma di carattere eccezionale *"che consente all'Amministrazione di non procedere a motivato avviso di accertamento solo quando le maggiori imposte emergano da un mero controllo cartolare della dichiarazione e degli allegati. In base a consolidata giurisprudenza, infatti, il potere attribuito agli Uffici finanziari dalla norma in esame è esercitabile soltanto quando l'errore sia rilevabile ictu oculi a seguito di mero riscontro cartolare delle dichiarazioni presentate (e della documentazione allegata) nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla legge, vertenti su errori materiali e di calcolo, non abbisognevole di alcuna istruttoria ed emendabili dall'Amministrazione anche a vantaggio del contribuente*

Allorché sia invece necessaria un'indagine interpretativa della documentazione allegata, ovvero una valutazione giuridica della norma applicata, la menzionata disposizione non è applicabile, occorrendo un atto d'accertamento esplicitamente motivato, il quale soltanto è idoneo a rendere edotto il contribuente della del processo logico giuridico seguito dall'Amministrazione nella diversa determinazione dell'imponibile e a



metterlo in condizione di potersi difendere" (Cass., Civ. Sez. V, sentenza 29.1.16 n. 1686. Il testo richiama vari precedenti)

Nel caso in esame, l'iscrizione a ruolo di cui alla cartella impugnata secondo quanto precisato dall'Ufficio nella memoria difensiva, *deriva dalla rettifica del rigo RN04 (perdite scomputabili dagli anni precedenti) della dichiarazione per l'anno 2011 in quanto il contribuente ha indicato nel suddetto rigo una perdita inesistente in quanto non risultante da alcuna dichiarazione validamente presentata per l'anno precedente*: si tratterebbe, quindi, di un recupero conseguente ad un semplice riscontro formale dei dati delle dichiarazioni relative al 2010 e 2011

Sennonché, tale rettifica è, in realtà, il passaggio ultimo di un'articolata ricostruzione secondo la quale

- l'originaria dichiarazione mod. Unico Sc per l'anno 2010, presentata in data 29.12.11 con il quadro RF in bianco e senza i quadri RN e Rs sarebbe strumentale, semplicemente diretta a preconstituire la possibilità di presentare una successiva dichiarazione integrativa

- il bilancio al 31.12.10, effettivamente chiuso in perdita, è stato però approvato dall'assemblea soci il 10.9.12 senza alcun chiarimento circa le ragioni del ritardo

- la dichiarazione mod. Unico Sc per l'anno 2011, presentata in data 1.10.12, indica a quadro RN scomputo della perdita 2010 per € 6.343, ma la dichiarazione integrativa per tale annualità, presentata il successivo 23.10.12, sarebbe invalida in quanto diretta non alla correzione a proprio favore di errori tipicamente formali o materiali, quanto ad esporre per la prima volta ed irrualmente un elemento assente nella dichiarazione originaria.

Ad avviso della Commissione, tale modus operandi non rientra nei limiti dell'art. 36 bis d.p.r. 600/73, giacché il disconoscimento della perdita 2010 scomputata dall'imponibile per l'anno seguente ed il connesso recupero trae fondamento non dalla semplice constatazione di errori formali o di



liquidazione, ma da un'analisi critica dei vari atti nel tempo resi pubblici dalla società : come tale inquadrabile nell'ambito di un avviso di accertamento "di merito" adeguatamente motivato.

In definitiva, l'eccezione di illegittimità per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 36 bis DPR 600/73 (punto 1 del ricorso introduttivo) è fondata e merita accoglimento: sicché, la cartella esattoriale impugnata deve essere annullata, con assorbimento di ogni altra questione sottoposta a giudizio.

La particolarità del caso induce a ritenere opportuna la compensazione delle spese di lite.

Tutto ciò premesso, la Commissione Tributaria Provinciale di Novara sez I

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Compensate le spese

Novara, 20 marzo 2017

Il Relatore
Fabio Mondello



per Il Presidente deceduto
(Mario Tuccillo)
Claudio Della Rossa

