

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 115/19/2011

Svolgimento del processo

La Tecnipant S.r.l. ha chiesto al Ministero della istruzione, dell'Università e della Ricerca (in seguito "Ministero"), i contributi di cui all'art. 14, comma 1, lettera c) del D.M. n. 593 dell'8-08-2000 (finanziamenti pubblici in materia di ricerca).

Con nota prot. n. 28834 del 14-3-2005 il Ministero comunicava che con Decreto Dirigenziale n. 332/Ric. del 28-02-2005 era stata autorizzata la fruizione, per l'anno 2004, di un credito d'imposta pari a € 150.000,00 in favore dell'azienda.

Con nota prot. n. 4279 del 28-04-2005 il Ministero comunicava: che la società era stata ricompresa nell'elenco dei soggetti beneficiari dell'agevolazione; la formale autorizzazione alla sua fruizione; l'inserimento in uno specifico elenco inviato, in data 15-04-2005, al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Il riconoscimento del credito d'imposta di € 150.000,00, alla società, risulta inoltre dalla Gazzetta Ufficiale n. 69 del 24-03-2005.

La società ha utilizzato il credito mediante compensazione con altre imposte attuata con deleghe F24 nelle date 16-05-2005, 18-07, 22-08, 16-09, 17-10 e 16-11-2005.

In data 10-04-2009 l'Agenzia delle Entrate notificava l'iscrizione a ruolo a mezzo della cartella di pagamento sopra indicata, per omesso carente versamento di Irap e recupero del credito d'imposta anno 2005.

La contribuente impugnava la suddetta cartella per mancato riconoscimento del credito di cui alla documentazione di cui sopra.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano con sentenza n. 131/36/10 del 18-3-2010, depositata il 13-4-2010, accoglieva il ricorso compensando le spese.

Avverso la suddetta sentenza l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Monza e Brianza proponeva appello notificato con raccomandata in data 12-07-2010 per i seguenti motivi.

La condizione essenziale per l'applicabilità del beneficio consistente nel credito d'imposta, è l'indicazione dello stesso nel quadro RU della dichiarazione Unico 2004. Le istruzioni allegate al modello Unico prescrivono la compilazione del quadro RU al fine di poter fruire del beneficio: i crediti de quibus devono essere indicati a pena di decadenza - e quindi anche nel caso in cui non vengano utilizzati - nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il beneficio è concesso (...) ai sensi dell'art. 11 della L. n. 317/1991.

L'Ufficio non contesta il fatto che la società abbia ottenuto la concessione del beneficio fiscale, bensì la circostanza che il contribuente non ha adempiuto ad una condizione che la legge pone come necessaria per la fruizione del beneficio, cioè la compilazione del quadro RU.

Tale mancata compilazione costituirebbe non solo un errore formale, ma assumerebbe anche una valenza sostanziale dal momento che la legge ne fa scaturire la decadenza dal beneficio.

Quanto alla circostanza del mancato invio della comunicazione di irregolarità, l'Ufficio rammenta che, in tale ipotesi, viene concessa al contribuente la riduzione delle sanzioni contenute nella cartella qualora se ne faccia istanza (o semplicemente presentandosi allo sportello di qualsiasi ufficio dell'Agenzia) nei trenta giorni successivi il ricevimento dell'atto esecutivo.

L'Ufficio chiede: di riformare la sentenza impugnata e di conseguenza di dichiarare la legittimità dell'atto opposto, con pagamento dell'intero ammontare delle somme ivi contenute; di condannare l'appellato al pagamento delle spese, diritti ed onorari di causa.

Chiede inoltre che la controversia venga discussa in pubblica udienza.

La Tecnipant S.r.l., nel costituirsi in giudizio, propone le seguenti controdeduzioni.

L'Ufficio, nel proprio atto di appello, volutamente glissa sulla circostanza del mancato invio della comunicazione di irregolarità preventiva alla notifica della cartella esattoriale.

L'appello non affronta il merito delle questioni argomentate nella sentenza di accoglimento del ricorso, mentre si limita sostanzialmente a riproporre una lettura formalistico giuridica della disposizione contenuta nelle istruzioni della dichiarazione dei redditi; non viene infatti tenuta in considerazione la buona fede ed il comportamento concludente del contribuente, tesi ad avvalersi del beneficio in questione, attraverso la compensazione con mod. F24 del credito riconosciuto come spettante dalla stessa Agenzia delle Entrate.

Non viene inoltre preso in considerazione il fatto incontrovertibile che il contribuente non ha utilizzato il credito in altri periodi d'imposta; pertanto l'errore non è stato commesso per ottenere degli indebiti vantaggi.

Sempre secondo la società, il richiamo all'art. 11 comma 3 della legge 3 luglio 1991 n. 317, appare inapplicabile e inconferente per la sua genericità (si parla infatti di decadenza nel caso in cui il beneficio non venga goduto nell'anno in cui è concesso).

Le finalità dell'Agenzia delle Entrate alla base della richiesta di indicare il credito nel quadro RU sarebbero relative:

- al monitoraggio dei crediti;
- al controllo, mediante procedura meccanizzata, del limite quantitativo del credito ammesso, limite che nel caso di specie non è stato superato.

La sentenza impugnata recita: "L'Ufficio in fase di formazione del ruolo di liquidazione ex art. 36 bis D.P.R. n. 600/73 non ha provveduto, preventivamente alla formazione del ruolo, ad effettuare in fase istruttoria le interrogazioni interne al Sistema Informativo dell'Anagrafe Tributaria né ad inviare preliminarmente comunicazione di irregolarità al contribuente..." "Le compensazioni effettuate dalla società ricorrente mediante l'utilizzo del credito d'imposta per incentivi per la ricerca scientifica vanno considerate nella misura del credito concesso di € 150.000,00..."

La contribuente richiama inoltre diverse sentenze delle commissioni tributarie e della Corte di Cassazione, secondo le quali è possibile ritrattare e modificare la dichiarazione dei redditi anche nel caso in cui siano iniziate ispezioni, accessi, verifiche, entro i termini concessi all'Ufficio per l'attività di accertamento.

La mancata indicazione in dichiarazione sarebbe un errore materiale scusabile, emendabile e non farebbe perdere il diritto all'utilizzo del credito.

Chiede la conferma della sentenza appellata, con vittoria delle spese di giudizio.

Chiede inoltre la trattazione in pubblica udienza.

Motivi della decisione

La Commissione, esaminati gli atti, osserva:

che effettivamente la contribuente ha documentato con gli atti indicati in narrativa, di essere titolare del credito d'imposta di € 150.000,00, depositando copia dell'autorizzazione del Ministero dell'istruzione, dell'Università e della Ricerca;

che l'Agenzia delle Entrate non ha contestato l'esistenza di tale credito;

che il contribuente ha commesso l'errore di non avere indicato il credito nel quadro RU della dichiarazione dei redditi;

che tale errore è meramente formale poiché il diritto al credito è indubitabile in fatto ed il credito è stato certificato dall'ente erogante; che l'Ufficio, in fase di formazione del ruolo di liquidazione ex art. 36 bis DPR n. 600/73 non ha provveduto, preventivamente alla formazione del ruolo, ad effettuare in fase istruttoria le interrogazioni interne al Sistema Informativo dell'Anagrafe Tributaria né ad inviare preliminarmente comunicazione di irregolarità al contribuente.

Va anzitutto considerato che, nel caso specifico, è quantomeno molto dubbia l'applicabilità della procedura di cui all'art. 36-bis del PR n. 600/73 poiché l'Ufficio, nell'effettuare il controllo automatizzato delle dichiarazioni, ha disconosciuto un'agevolazione fiscale pacificamente spettante e non contestata. Infatti la lettera prot. n. 114567 del 16-12-2004 del Ministero dell'istruzione stabiliva: "Il Ministero provvederà a formare uno o più elenchi definitivi dei soggetti beneficiari del credito d'imposta, che saranno inviati al Ministero dell'Economia e delle Finanze e contestualmente pubblicati sulla G.U.".

La fattispecie di cui alla lettera e) del secondo comma dell'art. 36-bis cit. prevede la riduzione dei "crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni" mentre, nel caso in esame, il credito, come visto, era spettante ed era stato comunicato al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

La Commissione richiama sul punto la sentenza della Corte di Cassazione, Sez. I civ. del 25 settembre 1990, n. 9692, secondo la quale "Il procedimento di cui all'art. 36-bis del PR n. 600/73 non è applicabile per escludere la spettanza di un'agevolazione di cui il contribuente si sia avvalso nella dichiarazione, per modo che l'ufficio possa liquidare il maggior tributo e provvedere alla sua iscrizione a ruolo senza ricorrere alla ordinaria procedura di rettifica e notificare preventivamente il relativo avviso di accertamento. Esulano dall'ambito della disposizione le ipotesi che implicano l'applicazione di norme non considerate dal contribuente, un'interpretazione della legge diversa da quella seguita nella dichiarazione, valutazioni o apprezzamenti di fatto difformi".

La Commissione ritiene che, in base al secondo comma dell'art. 6 della legge n. 212/2000, l'Ufficio avesse il dovere di "informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento del credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito".

Tale disposizione è chiaramente finalizzata non solo a consentire la correzione o l'integrazione della dichiarazione dei redditi, mancante dell'indicazione nel quadro RU, ma anche a consentire il riconoscimento del credito in questione.

Richiama inoltre il quinto comma dell'art. 6 della legge n. 212/2000 in base al quale l'Ufficio, prima di procedere all'iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione di tributi risultanti dalla dichiarazione, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, avrebbe dovuto invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari od a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

Secondo questo Collegio, la disposizione del terzo comma dell'art. 11 della legge n. 317/1991 ("...il credito d'imposta deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo...") deve essere letta ed interpretata alla

luce dei "Principi generali dell'ordinamento tributario" riaffermati con l'art. 1 della legge n. 212/2000, il cui contenuto prevale sulla norma del 1991 sopra trascritta.

Le clausole rafforzative espresse dallo Statuto del contribuente (fra le quali quelle dell'art. 6) prevalgono sull'art. 11 della legge n. 319/1991 sia perché ad essa posteriori, sia per l'esplicita intenzione del legislatore "acché le disposizioni della legge stessa (al di là di ogni eventuale ostacolo formale o sistematico) «magis valeant nella legislazione tributaria; ...»". "Il tratto comune ai quattro, distinti significati della locuzione «principi generali dell'ordinamento tributario» autoqualificati tali dall'art. 1 della legge n. 212/2000 ...è costituito, quantomeno, dalla «superiorità assiologica» dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto e, quindi, dalla loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete" (Cass., Sez. Trib. 10-12-2002, n. 17656).

La finalità dell'art. 6 della legge n. 212/2000 non è dunque soltanto quella di consentire al contribuente di fruire della riduzione della sanzione, ma anche e soprattutto, quella di semplificare il procedimento di riconoscimento di crediti spettanti, come si evince dalla rubrica dell'articolo ("Conoscenza degli atti e semplificazione") e dall'intero testo dello Statuto.

La Commissione ritiene infine che l'errore formale della contribuente fosse pacificamente rettificabile, con conseguente conservazione del credito, in base al principio ripetutamente affermato dalla Corte di Cassazione, ribadito dalla sentenza 25-10-2002, n. 15063 delle Sezioni Unite, secondo il quale: "è emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico".

Pertanto l'Ufficio, acquisita la documentazione sulla spettanza del credito, allegata alla domanda di sgravio dell'11-05-2009 ed, in seguito, al ricorso introduttivo, avrebbe dovuto annullare l'iscrizione a ruolo.

Per le suesposte considerazioni l'appello dell'Ufficio non può essere accolto.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate, per il presente grado, nell'importo complessivo di € 7.000,00 oltre ad Iva e Cassa di Previdenza.

P. Q. M.

La Commissione Tributaria Regionale conferma la decisione impugnata e condanna l'appellante alla rifusione, in favore della S.r.l. Tecnipant, delle spese processuali relative al presente grado del giudizio liquidate equitativamente in complessivi € 7.000,00 (settemila/00), oltre Iva e contributo previdenza.