

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 53/45/2012

FATTO E MOTIVI DELLA DECISIONE

Premesso, in fatto, che:

- con ricorso notificato il 21.07.2010 all'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 2 la contribuente UNILEVER ITALY HOLDINGS s.r.l., in persona del procuratore speciale Pi. Or., impugnava, chiedendone l'annullamento totale, la cartella di pagamento n. Omissis recante l'importo dovuto di € 95.867,92=, oltre ad € 4.457,86= per compensi di riscossione ed € 5,88= per diritti di notifica, notificata all'indicata società il 3 giugno 2010;
- l'ammontare in parola derivava da un'iscrizione a ruolo di € 69.474,00=, oltre a interessi (€ 5.551,72=) e sanzioni (€ 20.842,20=) per omesso o carente versamento Irap a saldo relativamente all'esercizio 2006;
- osservava la ricorrente che la cartella non era stata preceduta da alcuna "comunicazione" alla medesima notificata e che aveva essa presentato in data 25 giugno 2010 "richiesta di annullamento di atto illegittimo", alla quale non aveva tuttavia fatto seguito alcun riscontro;
- deduceva la società che 1) la cartella doveva stimarsi nulla in quanto nella stessa non erano neppure esplicitati i motivi dell'iscrizione a ruolo (sì da non esserle stata consentita alcuna valida difesa), 2) l'Ufficio aveva omesso di notificarle la prescritta previa comunicazione, sì che era stato violato il disposto dell'art. 6, comma 5, legge n. 212/2000, 3) la cartella era, comunque, da intendersi nulla in quanto sono illegittime le iscrizioni a ruolo non precedute dalla comunicazione dell'esito della liquidazione effettuata ai sensi degli artt. 36 bis e 54 bis, come sancito dall'art. 2, comma 2, D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 462;
- precisava altresì che solo recandosi presso l'Ufficio aveva potuto apprendere che la liquidazione aveva tratto origine dal riscontro dell'applicazione di erronea aliquota Irap, ovvero di quella del 4,25% in luogo di quella del 5,25%, secondo l'Agenzia applicabile in ragione dell'appartenenza della società alla categoria degli intermediari operanti nel settore finanziario quale Holding industriale, laddove non ne sussistevano invece i requisiti e solo nel 2008 aveva potuto essa ottenere la cancellazione da tale elenco proprio per non essersi nel biennio precedente verificate le condizioni necessarie;
- instava, quindi, la ricorrente per la declaratoria di illegittimità della cartella, con relativo totale sgravio, nonché per l'ordine all'Ufficio di rideterminare la base imponibile e l'Irap dovuta seguendo le regole previste per le società finanziarie e di procedere per l'effetto al rimborso della maggiore Irap versata, pari a € 534.224,00=;
- controdeduceva l'Ufficio con atto depositato il 2.11.2010, osservando che la comunicazione di riscontro delle irregolarità era stata predisposta e che, comunque, l'eventuale sua omissione non avrebbe potuto inficiare l'iscrizione a ruolo, e ciò senza contare che la società avrebbe potuto entro 30 gg. dalla notifica della cartella presentarsi per effettuare il pagamento, beneficiando della riduzione a 1/3 della sanzioni irrogate e contemporaneamente far constare il disguido del mancato ricevimento della comunicazione;
- nel merito, osservava l'Ufficio resistente che era stata la stessa contribuente ad indicare nel Quadro Irap il codice "8" riferito ai soggetti iscritti nell'elenco degli intermediari finanziari, di guisa che del tutto correttamente era stata riliquidata l'imposta in base all'aliquota applicabile del 5,25%, mentre se i requisiti fossero stati insussistenti la società

non avrebbe incontrato alcuna difficoltà a cancellare la propria iscrizione dal relativo elenco già dal primo anno, ovvero dallo stesso 2006;

- con sentenza n. 81/8/2011 resa in data 23 febbraio - 4 marzo 2011 l'adita Commissione Tributaria Provinciale di Milano accoglieva il ricorso, osservando che nella specie la cartella era stata emessa senza essere stata preceduta dall'invio del c.d. avviso bonario, circostanza che a mente dell'art. 6, comma terzo, legge n. 212/2000 produce la nullità della ripresa quando si tratti di ruolo emesso in sede di liquidazione di tributi risultanti dalla dichiarazione dei redditi;

- rilevava altresì che la società aveva calcolato l'Irap privilegiando la realtà sostanziale rispetto a quella formale, con ciò versando l'imposta in misura maggiore rispetto a quella che sarebbe risultata dovuta in applicazione dei criteri dettati per le società finanziarie, non senza aggiungere che non avrebbe potuto la contribuente cancellare la propria iscrizione dall'elenco di queste ultime prima della decorrenza dei "canonici due anni" di non esercizio;

- la Commissione di primo grado ha, dunque, annullato la cartella di pagamento, disposto il rimborso degli importi indicati nella stessa in quanto corrisposti il 27 luglio 2010 per complessivi € 100.331,66= e condannato l'Ufficio al pagamento delle spese processuali;

- contro tale sentenza ha interposto gravame la competente Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale II di Milano con atto notificato alla società il 5 ottobre 2011, osservando 1) l'erroneità dell'assunto relativo all'omessa comunicazione, atteso che l'Ufficio aveva predisposto l'avviso bonario (cod. atto n. 09634690722 del 3.09.2009), probabilmente non ricevuto dal contribuente per "mero disguido postale", 2) l'obbligo in oggetto sussiste peraltro solo "qualora sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", al fine di consentire al contribuente di ben comprendere, una volta ricevuto il ruolo, i motivi della pretesa tributaria, fattispecie qui non sussistente in quanto la cartella era stata emessa sulla base dell'applicazione dell'aliquota del 5,25% in luogo di quella utilizzata del 4,25% e la società aveva dimostrato in giudizio di avere ben compreso i termini della questione, 3) proprio quest'ultima aveva ammesso di essere stata iscritta all'elenco dei soggetti operanti come intermediatori finanziari sino al 2008, con la conseguenza che non avrebbe potuto essere applicata aliquota diversa da quella direttamente conseguente, 4) aveva errato la CTP nel condannare l'ufficio al rimborso, posto che l'Agenzia in forza della sentenza è solo tenuta a operare lo sgravio (peraltro già disposto) e successivamente è il contribuente ad avere l'onere di recarsi presso il Concessionario della riscossione con lo sgravio al fine di conseguire il rimborso;

- ha, quindi, chiesto l'appellante l'integrale riforma della sentenza, con rifusione delle spese;

- nonostante la regolarità della notifica dell'atto introduttivo, la società appellata non si è costituita nel grado.

Ritenuto, in diritto, che:

- nucleo essenziale della presente controversia, e per sua stessa natura dotato di assorbente valenza, risulta essere la questione inerente alla necessità o meno per l'Ufficio impositore di far luogo alla notifica al contribuente della preliminare comunicazione, il c.d. avviso bonario, allorché la cartella sia conseguente a liquidazione del dovuto a seguito di controllo effettuato a mente dell'art. 36 bis DPR n. 600/73;

- premesso che nella specie la cartella notificata al società contribuente non conteneva alcuna esplicita, pertinente e ancorché minima motivazione relativa alle ragioni

dell'iscrizione a ruolo (cfr. Dettaglio degli Addebiti a pag. 2, ove si fa mero riferimento a "omesso o carente versamento Irap a saldo", con utilizzo di una dizione tanto generica da finanche non risultare idonea, per l'utilizzo della disgiuntiva "o", a far comprendere di quale delle due diverse ipotesi si trattasse), è anzitutto vero che in tema di imposte sui redditi "è legittima la cartella di pagamento che non sia preceduta dalla comunicazione dell'esito della liquidazione, prevista dal comma 3 dell'art. 36 bis DPR 29 settembre 1973, n. 600, sia perché la norma non prevede alcuna sanzione, in termini di nullità, per il suo inadempimento, sia perché tale comunicazione, avendo la funzione di evitare al contribuente la reiterazione di errori e di consentirgli la regolarizzazione di aspetti formali, è un adempimento rivolto esclusivamente ad orientare il comportamento futuro dell'interessato ed esula, quindi, dall'ambito dell'esercizio del diritto di difesa e di contraddittorio nei confronti dell'emittenda cartella di pagamento" (Cass. n. 26361 del 29 dicembre 2010);

- detto principio, che sembra avere nella specie ispirato le difese dell'Ufficio, trova tuttavia il suo necessario corollario nella precisazione (offerta da Cass. n. 17396 del 23 luglio 2010) che l'emissione della cartella di pagamento con le modalità previste dagli artt. 36 bis, comma 3, DPR citato (in materia di tributi diretti) e 54 bis, comma 3, DPR n. 633/1972 (in materia di Iva) è per contro condizionata dalla preventiva comunicazione nel caso in cui il controllo "riveli l'esistenza di errori essendovi, solo in tale ipotesi di irregolarità riscontrata nella dichiarazione, l'obbligo della comunicazione per la liquidazione d'imposta, contributi, premi e rimborsi", nel mentre Cass. n. 13140/2008 non ha omesso di considerare come l'obbligo del preventivo invio dell'avviso bonario sia stato introdotto con D.Lgs. n. 241/1997, e dunque con effetto - come nella specie - per le dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 1999;

- altrettanto certo è che "anche dopo l'entrata in vigore della legge 27 luglio 2000, n. 212, allo stato attuale della legislazione non può ritenersi sussistente un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale, atteso che l'obbligatorietà dell'invito da rivolgere al contribuente al fine di fornire chiarimenti o produrre documenti prima di procedere all'iscrizione a ruolo, di cui all'art. 6 dello Statuto sopraindicato, sorge solo se vi siano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, che possono derivare sia dal contenuto intrinseco dell'atto del contribuente, sia dal confronto tra l'atto in questione e i diversi dati di cui l'Ufficio abbia la disponibilità" (Cass. n. 26316/2010);

- da ciò discende che l'obbligo di comunicazione non è assoluto, generale ed inderogabile, bensì strettamente collegato alla natura e all'estensione dell'attività liquidatoria espletata dall'Ufficio, con l'effetto che lo stesso sussiste in tutti i casi in cui, in concreto, si tratti di evitare al contribuente la reiterazione di errori (nella specie è verosimile che anche per il successivo 2007 la società potesse adottare l'aliquota inferiore, posto che la cancellazione dall'elenco degli intermediari finanziari è avvenuta solo nel 2008), di consentirgli di regolarizzare gli aspetti formali e di chiarire incertezze (quali l'utilizzo di un'aliquota piuttosto che di un'altra) riscontrate su aspetti rilevanti della dichiarazione, ipotesi tutte prese in considerazione dalle citate pronunce del giudice di legittimità; - nel caso in esame è stato, peraltro, lo stesso Ufficio a riscontrare l'esistenza della necessità di far luogo alla comunicazione di cui si tratta, atteso che dalla cartella (pag. 2) risulta "comunicazione predisposta in data 26.06.2009 con codice atto..." e altresì "comunicazione con codice atto n consegnata in data 3.09.2009", il che consente di inferire un preventivo esame della situazione che aveva condotto al riscontro della necessità dell'invio dell'avviso bonario e, quindi, dell'invito al contraddittorio;

- poiché, tuttavia, la società contribuente ha sin dall'origine asserito di non essere mai stata destinataria di tale comunicazione o, almeno, di mai averla ricevuta, tanto da avere proposto istanza in via di autotutela e da essersi recata presso gli uffici per comprendere di che cosa si trattasse, in questa sede di cognizione non avrebbe potuto t'Ufficio limitarsi a sostenere di avere "predisposto la comunicazione" e adombrare che, forse, la stessa non aveva raggiunto il destinatario per "un mero disguido del servizio postale", ma avrebbe dovuto dimostrare in base alla documentazione (solo) in suo possesso di averla inviata e, in sostanza, di avere compiuto tutte le attività funzionali a garantirne il ricevimento da parte della contribuente;

- infatti, mai avrebbe potuto quest'ultima essere chiamata a offrire una prova negativa (la mancata ricezione), mentre agevolmente avrebbe potuto t'Ufficio dimostrare di avere effettuato tutte le operazioni e svolto tutte le attività propedeutiche al raggiungimento dello scopo che si era il medesimo prefisso, ovvero proprio il ricevimento da parte del destinatario della comunicazione da esso predisposta o, in caso, le ragioni che non avevano consentito il perfezionamento della notifica, sì da consentire di valutare l'eventuale ricorrenza di un'ipotesi di conoscenza legale o un qualche giustificato motivo;

- poiché nulla di ciò ha mai fatto l'Agenzia pur dopo avere implicitamente riconosciuto la necessità, ai fini della regolarità del procedimento e dell'iscrizione a ruolo, di detta comunicazione, non resta in questa sede che aderire alle argomentazioni e alle finali statuizioni sul punto adottate dall'antecedente Commissione, con conseguente accoglimento del ricorso della società contribuente in tema di illegittimità/nullità della cartella e esonero da ogni ulteriore disamina delle questioni di merito;

- condivisibile risulta, per converso, la doglianza dell'appellante in ordine al capo della sentenza che ha condannato t'Ufficio alla restituzione in favore della società degli importi nel frattempo versati, questo essendo uno degli effetti consequenziali della pronuncia ma non oggetto specifico del contendere, posto che in ottemperanza della decisione è t'Ufficio a dover procedere allo sgravio della cartella e il concessionario della riscossione, in via direttamente consequenziale, ad effettuare la restituzione di quanto riscosso in forza di titolo poi caducatosi;

- nei soli anzidetti ridotti limiti l'appello potrà dunque essere accolto; - le esposte ragioni della decisione e la mancata costituzione nel grado della parte appellata fanno sì nessuna finale statuizione debba essere adottata in merito alla regolamentazione delle spese processuali della presente fase, che resteranno dunque a carico della parte che le ha anticipate.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Milano,

in parziale riforma dell'impugnata sentenza, revoca la disposta condanna dell'Ufficio alla restituzione degli importi versati per incompetenza della Commissione;

respinge nel resto l'appello dell'Ufficio;

nulla per le spese.