

Sentenza del 25/10/2010 n. 106 - Comm. Trib. Reg. per la Toscana
Sentenza del 25/10/2010 n. 106 - Comm. Trib. Reg. per la Toscana

Intitolazione:

Accertamento imposte Controllo formale delle dichiarazioni Artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 Necessità della notificazione dell'avviso bonario prima della iscrizione a ruolo Sussiste.

Massima:

Prima di procedere all'iscrizione a ruolo di errori rilevati dal controllo della dichiarazione ex art. 36-bis del d.P.R. 29.9.1973, n. 600, l'Amministrazione Finanziaria è obbligata ad informare il contribuente dei rilievi effettuati essendo fondamentale l'instaurazione di un corretto rapporto tra fisco e cittadini nel rispetto sia del principio del buon andamento ed imparzialità dell'agire della Pubblica Amministrazione sia del principio dell'affidamento e della buona fede. (vedi anche: Corte di Cassazione, SS.UU., Sentenze n. 16412 del 25.7.2007 e n. 5791 del 04.03.2008).

Testo:

Problema nel recupero del testo del documento. Controllare che il set di caratteri sia conforme a iso-8859-1



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI FIRENZE

SEZIONE 18

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|---------|---------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | TORRITI | ROBERTO | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | MATTANI | ENZO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | NICOLI | MICHELE | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

SEZIONE

N° 18

REG. GENERALE

N° 2371/09

UDIENZA DEL

15/10/2010

ore 10:00

SENTENZA

N°

106/18/10

PRONUNCIATA IL:

15.10.2010

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

25 OTT 2010

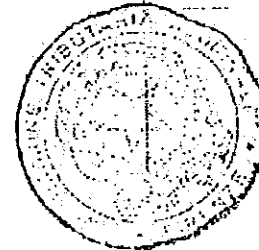
ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° 2371/09 depositato il 02/11/2009
- avverso la sentenza n° 31/19/2009 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di FIRENZE contro: AGENZIA ENTRATE UFFICIO FIRENZE 3

proposto dal ricorrente:

IL SEGRETARIO DI SEZIONE
(Luciana Vignarelli)



Atti impugnati:
CARTELLA DI PAGAMENTO n°

IVA+IRPEG+IRAP 2004

CONCLUSIONI

PER L'APPELLANTE

Chiede a Codesta Commissione,

- in riforma della sentenza impugnata, l'accoglimento del presente appello mediante l'annullamento dei ruoli e della cartella di pagamento impugnati;
- in subordine la riduzione della somme a debito per Iva come prospettate nella tabella di raffronto allegata con conseguente ricalcolo delle sanzioni e degli interessi depurati della parte anatocistica.

Con vittoria delle spese processuali relative a questo ed al precedente grado di giudizio e con condanna dell'Ufficio al pagamento di quanto eventualmente riscosso indebitamente ai sensi dell'art. 69 del D.Lgs. 546/1992.

PER L'APPELLATO

Chiede il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza di primo grado.

Con vittoria delle spese di entrambi i gradi di giudizio.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Soc.

a r.l., in persona del legale

rappresentante pro-tempore, proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze avverso la cartella di pagamento n.

emessa da Equitalia Cerit S.p.A., Agente

della riscossione per la Provincia di Firenze, con la quale veniva richiesto il pagamento della somma complessiva di € 194.819,01, di cui € 11.691,29 a titolo di ritenute alla fonte, interessi, sanzioni ed € 174.465,55 a titolo di imposte IRES, IRAP ed IVA, oltre interessi e sanzioni per l'anno d'imposta 2004, per omesso versamento, chiedendone, previa sospensione ex art. 47/1 D.lgs. 546/92 date le difficoltà economiche dovute alla cessazione dell'attività. l'annullamento.

La Società eccepiva:

- mancato invio dell'avviso bonario con la impossibilità di controllare gli importi poi trasferiti nell'atto;
- carenza di motivazione ex artt. 7 L. 212/2000 e 3 L. 241/1990;
- addebito di un imponibile IVA errato in conseguenza di due errori commessi nella compilazione della dichiarazione (anno d'imposta 2004), l'uno relativo alla indicazione nel quadro VL, nel rigo riguardante i rimborsi infraannuali, dell'importo richiesto a rimborso in sede di dichiarazione annuale dell'anno precedente, l'altro relativo alla indicazione, nel rigo riguardante il credito risultante dalla dichiarazione dell'anno precedente, della somma di € 79.038,00 anziché dell'ammontare dell'imposta, riportata nell'anno 2003 all'anno successivo e pari ad € 6.458.

Conseguentemente si configurava un indubbio arricchimento a carico dell'Agenzia delle Entrate.

- anatocismo sugli importi di cui ai punti dal n. 53 al n. 58 della cartella di pagamento in quanto, dato che l'importo indicato come quota capitale al punto 53 era comprensivo di interessi per liquidazioni trimestrali, gli interessi per omesso versamento indicati ai punti 54, 55 e 57 erano senz'altro calcolati su un importo che comprendeva sia la quota capitale che gli interessi di cui al rigo VL 36 del quadro sopra citato cioè interessi calcolati su interessi e quindi interessi anatocistici.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate di Firenze 3 che contestava le eccezioni sollevate dalla Società e le ragioni di merito dalla stessa esposte in quanto infondate, chiedendo il rigetto del ricorso e della istanza di sospensione per la mancanza dei requisiti previsti, quali il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*.

Nelle more del giudizio veniva accolta l'istanza di sospensione segnatamente per il *periculum in mora* dalla Commissione Tributaria Provinciale che autorizzava le parti, fra l'altro, a produrre memorie a chiarimento della questione riguardante l'anatocismo.

All'udienza del 17/02/2009 la Commissione Tributaria Provinciale di Firenze con sentenza n. 31/19/09, respingeva il ricorso perché infondato condannando la Società al pagamento delle spese di giudizio a favore dell'Ufficio.

Avverso la suddetta sentenza proponeva appello la Società ribadendo le stesse argomentazioni di primo grado e chiedendo, in riforma della stessa, l'accoglimento dell'appello, in subordine la riduzione delle somme a debito per IVA con conseguente ricalcolo delle sanzioni e degli interessi depurati della parte anatocistica, con vittoria delle spese processuali, e, comunque, previa sospensione dell'atto impugnato ai sensi degli artt. 19, 2° comma D.Lgs. 472/97 e 47, 1° comma D.Lgs. 546/92

Resisteva l'Ufficio che, ritenuta, comunque, la insussistenza dei requisiti per l'accoglimento della istanza di sospensione per cui ne chiedeva la reiezione, chiedeva anche il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza di primo grado, con vittoria delle spese di entrambi i gradi di giudizio.

Veniva fissata l'udienza del 21/05/2010 al fine dell'esame della istanza di sospensione.

In tale sede il Collegio, al termine della trattazione delle ragioni fatte valere ed esposte dalle parti, emetteva ordinanza con la quale riteneva fondata l'istanza di sospensione e meritevole di accoglimento disponendo la sospensione della cartella di pagamento in ordine alle sanzioni e la decisione sulle spese al definitivo.

Nelle more del giudizio veniva fissata l'udienza di trattazione per il merito al 15/10/2010.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione osserva che l'art. 36 bis, comma secondo, dispone che l'Amministrazione finanziaria, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, provvede a " correggere gli errori materiali o di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi " (lett. a) e a " correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni " (lett. b).

In sostanza, da un punto di vista strettamente procedurale, il compimento, correttivo di eventuali errori, della operazione già eseguita dal contribuente viene effettuato dagli uffici

dell'Amministrazione finanziaria usufruendo di sistemi informatici secondo, appunto, le disposizioni contenute nel citato comma.

Tale potere di rettifica, *rectius* potere-dovere, attribuito all'Amministrazione finanziaria, come tale, deve essere esercitato sia nel caso di errori commessi a danno dell'Erario che del contribuente, come nella fattispecie in esame e, prima di procedere alla iscrizione a ruolo, l'Amministrazione finanziaria è obbligata ad informare il contribuente dei rilievi effettuati essendo fondamentale l'instaurazione di un corretto rapporto tra fisco e cittadini nel rispetto sia del principio del buon andamento e imparzialità dell'agire della Pubblica Amministrazione (art. 97 Costituzione) sia del principio dell'affidamento e della buona fede (art. 10,1° comma L. 212/2000 " I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede " ; art. 1175 c.c. Comportamento secondo correttezza. " Il debitore e il creditore devono comportarsi secondo le regole della correttezza").

E tale comportamento è talmente indispensabile che, ove rispettata detta procedura, potrebbe essere prevenuta se non addirittura evitata la emissione della cartella esattoriale ed entrambe le parti, soprattutto il contribuente, potrebbero essere liberate dall'onere di instaurare un eventuale contenzioso inutile oltre che gravoso.

La stessa Amministrazione Finanziaria Centrale ha dato precise disposizioni agli Uffici periferici di provvedere a comunicare immediatamente gli eventuali errori materiali commessi dai contribuenti, in particolare per quelli a danno degli stessi, al fine di consentire loro, attraverso un'ulteriore attività propositiva e prima dell'iscrizione a ruolo, di eliminare dubbi e perplessità derivanti dalle dichiarazioni presentate.

Tanto più che gli addebiti indicati nella cartella non rappresentavano errori di calcolo rilevabili *ietu oculi*, come sottolineava opportunamente il contribuente, e l'Ufficio affermava di avere predisposto due comunicazioni(gli estremi sono indicati nella cartella di pagamento) con ciò evidenziando la consapevolezza della esistenza delle condizioni che lo obbligavano ad informare il contribuente, in ottemperanza, sostanzialmente, sia al dettato dell' art. 36 - bis D.P.R. 600/1973 sia a quello dell'art.

6, comma quinto L. 212/2000, senza, però, dare prova dell'avvenuto ricevimento e, pertanto, da considerarsi, dette comunicazioni, come non inviate.

Ne consegue che il mancato invio della comunicazione di irregolarità prevista dagli artt.36 bis D.P.R. 600/73 e 6, 5° comma, L. 212/2000 o la mancata conoscenza delle stesse, vizia il procedimento di formazione del ruolo inficiando di nullità l'intero procedimento di riscossione e di conseguenza della cartella di pagamento comunque emessa.

Nullità che deve riconoscersi nonostante l'Ufficio, nella cartella di pagamento, si sia servito della "clausola di salvaguardia" e cioè " il contribuente, qualora non abbia ricevuto la comunicazione di irregolarità, può entro 30 giorni dalla notifica della presente cartella, rappresentare il disagio all'Ufficio che ha effettuato l'iscrizione a ruolo. L' Ufficio, esperiti gli opportuni controlli, disporrà l'eventuale riduzione ad un terzo delle somme iscritte a ruolo a titolo di sanzioni "

Infatti, come hanno tenuto a precisare dottrina e giurisprudenza di merito, tale inciso non è idoneo a sanare la nullità derivante dall'omesso invio della comunicazione bonaria dato che in tal modo si sposta un adempimento dal soggetto obbligato ad altro soggetto e non può essere consentito all'Amministrazione di porre in essere procedure diverse o di sanare il vizio della procedura, che avrebbe dovuto seguire, con rimedi non previsti dalla legge poiché, in questo caso, l'Ufficio ha dimostrato di non aver compreso l'importanza della comunicazione dell'avviso bonario, dato che considera la sua mancata conoscenza o il suo mancato invio un semplice " disagio "

Le stesse Sezioni Unite della S.C. hanno espresso il principio secondo cui " La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera della conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato,... " (Cass. SS. UU. n. 16421/2007, n. 5791/2008).

Ma soprattutto basilare è la sentenza n. 18/12/2008, causa C-349/07 della Corte di Giustizia Europea che ha stabilito:

- I diritti fondamentali sono parte integrante dei principi giuridici generali dei quali la Corte garantisce l'osservanza. A tal fine, quest'ultima si ispira alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri oltre che alle indicazioni fornite dai trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell'uomo a cui gli Stati membri hanno cooperato o aderito (punto 33).

- Il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo (punto 36).

- In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione (punto 37).

- La regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro (punto 49).

- In tale contesto, il rispetto dei diritti della difesa implica, perchè possa ritenersi che il beneficiario di tali diritti sia stato messo in condizioni di manifestare utilmente il proprio punto di vista, che l'amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta (punto 50).

Da ciò si evince che, come ha opportunamente osservato autorevole dottrina, per la Corte, il contraddittorio preventivo valorizza il procedimento amministrativo perchè funzionale alla realizzazione di due valori, quello della tutela degli interessi del soggetto colpito dal procedimento e

quello della bontà dell'azione amministrativa, che attraverso il contraddittorio acquisisce elementi utili a ben provvedere per cui non vi è dubbio che detta sentenza possa avere ricadute sul diritto tributario interno ed influire, appunto, nell'ipotesi dell'invio al contribuente del c.d. avviso bonario ex art. 6, 5^a comma L.212/2000 nel senso che, " poichè il contraddittorio è un diritto fondamentale riconosciuto al contribuente (e non una facoltà dell'ente impositore), l'Amministrazione finanziaria non potrebbe giustificare l'omissione adducendo la mancanza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione".

Ciò posto, siamo anche in presenza di una cartella il cui contenuto non permette di comprendere gli addebiti riportati la qualcosa induce ad affermare una carenza di motivazione della stessa.

Infatti la cartella di pagamento deve evidenziare i motivi posti a fondamento della sua emissione in modo preciso da consentire al contribuente di avere un chiaro riferimento alla natura dell'oggetto dell'imposizione.

Essa deve contenere una dettagliata descrizione delle ragioni poste a base del credito azionato e ciò in sintonia con il D.M. 28/06/1999 che, nell'approvare il modello di cartella di pagamento, si è preoccupato di ribadire la necessità di rendere più comprensibile il contenuto della stessa " fornendo al debitore tutti gli elementi necessari ad evidenziare i motivi che hanno determinato l'iscrizione a ruolo delle somme di cui si richiede il pagamento "

La Suprema Corte, con sentenza n. 18415/2005, alla quale questa Commissione si è sempre adeguata, ha affermato che la cartella, seppure sintetizzata ai sensi dell'art. 36 bis D.P.R. 600/73, richiede " pur sempre un chiaro riferimento del recupero a tassazione **non competendo al cittadino** la ricostruzione dell'operato dell'ufficio attraverso difficili se non impossibili operazioni interpretative di codici e numeri "

Per quanto sopra esposto deve essere accolto l'appello del contribuente con la dichiarazione di nullità della cartella di pagamento impugnata.

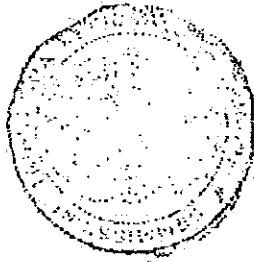
Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione, in riforma della sentenza di primo grado, accoglie l'appello proposto dal contribuente con declaratoria di nullità della cartella di pagamento impugnata.

Condanna l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Firenze 3 al pagamento, a favore del contribuente, delle spese di entrambi i gradi di giudizio che liquida in complessivi € 2.200,00, oltre oneri di legge.

Firenze, 15/10/2010



Il Presidente relatore
Roberto Torriti

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Roberto Torriti", written over the printed name.