Sentenza del 31/01/2022 n. 2735 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1.La Commissione tributaria regionale del Lazio rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma (n. 450/53/12), che aveva accolto l'eccezione di decadenza sollevata dal gruppo C. s.p.a., in liquidazione, successivamente dichiarata fallita, con riferimento al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 1, lett. a). In particolare, il giudice d'appello evidenziava che il termine di decadenza per l'Agenzia delle entrate, a seguito di procedura di controllo automatizzato, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36-bis decorreva dall'anno di presentazione della dichiarazione originaria, nella specie dall'anno 2005, relativo alla dichiarazione dei redditi del 2004, e non dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa avvenuta nell'anno 2006. Inoltre, per la Commissione regionale, le violazioni imputate alla società appellata erano riferibili tutte alla originaria dichiarazione e non alla dichiarazione integrativa, la cui esistenza era stata soltanto allegata dalla società appellante; la dichiarazione integrativa, infatti, non era stata mai prodotta in giudizio dall'Agenzia, e neppure comunque acquisita agli atti del processo.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.

3. Propone ricorso incidentale Equitalia sud s.p.a..

4. Resta intimato il fallimento della società (---).

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., nonchè del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". Invero, la cartella di pagamento è stata emessa ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 36-bis in relazione alle dichiarazioni 770S/2005 e Modello Unico 2005, presentate nell'anno 2005 dalla società, con riferimento ai redditi del 2004. Tali dichiarazioni sono state poi oggetto di una successiva dichiarazione integrativa del 17 maggio 2006, integralmente sostitutiva delle precedenti, presentate rispettivamente in data 27 ottobre 2005 (Mod. 770) e 2 dicembre 2005 (Mod.Unico). La cartella di pagamento è stata notificata in data 19 novembre 2009. La circostanza che le originarie dichiarazioni siano state sostituite da una dichiarazione integrativa può ritenersi non contestata dalle parti in quanto tale circostanza è stata specificamente dedotta sia dall'Agenzia delle entrate appellante sia da Equitalia ed è risultata confermata dalle difese svolte in giudizio dal fallimento. Pertanto, il giudice d'appello ha errato laddove ha imposto un onere di dimostrazione della circostanza costituita dall'avvenuta

presentazione di una dichiarazione integrativa che, invece, non necessitava di alcuna dimostrazione, trattandosi circostanza pacifica.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente principale deduce la "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2 nonchè del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". Una volta, dunque, dimostrato che la dichiarazione integrativa era stata presentata, la controversia verte esclusivamente sulla questione di diritto relativa alla decorrenza del termine di decadenza triennale (31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione), previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 per la notifica della cartella di pagamento nel caso in cui l'originaria dichiarazione sia stata sostituita, integrata e/o corretta da una successiva dichiarazione integrativa. La sentenza del giudice d'appello è errata in diritto laddove ha ritenuto che non esisterebbe alcuna disposizione di legge che consenta di far decorrere il termine di decadenza dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa. In realtà, il D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, commi 8 e 8-bis consente la presentazione della dichiarazione integrativa sia a favore del contribuente sia in favore dell'Amministrazione. In caso di controllo automatizzato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis il concessionario deve notificare la cartella di pagamento entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della "dichiarazione", ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 1, lett. a). Il legislatore non opera alcuna precisazione sul fatto che il termine di legge debba essere necessariamente ancorato a quello di presentazione del modello dichiarativo originario. Del resto, che il termine debba essere computato dalla successiva dichiarazione integrativa risulta ragionevole, in quanto all'Ufficio deve essere assicurato un adeguato margine temporale per espletare le proprie attività di liquidazione della dichiarazione, sia originaria che integrativa, nonchè per procedere agli adempimenti che risultassero dovuti nel caso di irregolarità emergenti da tale attività di controllo. L'interpretazione fornita dal giudice d'appello potrebbe portare anche a facili abusi, in quanto sarebbe sufficiente presentare una nuova dichiarazione, in favore del contribuente, allo scadere dell'anno successivo, per accorciare di un anno i termini per il controllo formale, oltre che di quello sostanziale. E' errata anche l'affermazione per cui le violazioni imputate alla società sarebbero riferibili tutte alla originaria dichiarazione e non a quella integrativa. Tale circostanza sarebbe del tutto irrilevante, considerando l'effetto totalmente sostitutivo della nuova dichiarazione. Nel caso in esame, peraltro, si trattava di attività di mera liquidazione, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36-bis e, quindi, di verificare se vi fosse rispondenza tra i dati nuovamente dichiarati dal contribuente ed i pagamenti eseguiti come sostituto d'imposta ovvero in relazione a quanto dichiarato ai fini Ires.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta, in subordine, "l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5". In realtà, dai dati contenuti nella cartella era possibile evincere la riferibilità della partita di ruolo di cui trattasi alla dichiarazione integrativa del 17 maggio 2006. La società era stata portata a conoscenza degli esiti del controllo automatizzato attraverso due comunicazioni di irregolarità, come risulta dalla cartella impugnata. Inoltre, dalla cartella emerge che, con riferimento all'Ires, la stessa scaturisce dal controllo automatizzato della dichiarazione integrativa presentata in data 17 maggio 2006.

4. Con il primo motivo di ricorso incidentale l'Equitalia sud s.p.a. deduce la "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". La sentenza del giudice d'appello si è fondata sull'erroneo presupposto che le dichiarazioni da cui far decorrere i termini di legge per la notifica della cartella di pagamento, siano quelle presentate in data 27 ottobre 2005 e 2 dicembre 2005. In realtà, la dichiarazione da cui scaturisce l'iscrizione a ruolo era stata presentata dalla società contribuente in data 17 maggio 2006, quale dichiarazione integrativa delle precedenti dichiarazioni sopra indicate. Pertanto, la cartella è stata correttamente notificata in data 19 novembre 2009, entro il termine stabilito dalla legge. Con circolare del 24 settembre 2013 n. 31 l'Agenzia delle entrate ha previsto che l'attività accertativa degli uffici si esplica nei termini di decadenza di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, in relazione e nei limiti degli elementi "rigenerati" in tale dichiarazione. Inoltre, la L. 23 dicembre 2014, n. 190, ha previsto all'art. 1, comma 640, la decorrenza dei termini di accertamento e di riscossione nella data di presentazione della dichiarazione integrativa.

5. Con il secondo motivo di ricorso incidentale l'Equitalia Sud deduce la "violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". Invero, l'Ufficio ha indicato gli atti difensivi delle parti in cui è stata data contezza della presentazione, in data 17 maggio 2006, di tale dichiarazione integrativa. Lo stesso fallimento (---) ha dichiarato che "si deve necessariamente prescindere dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa da parte della società". Trattasi quindi di circostanza non contestata, in quanto pacifica tra le parti. E' evidente allora la violazione dell'art. 115 c.p.c. da parte del giudice d'appello che ha motivato la propria decisione sul fatto dell'assenza di prova della presentazione della dichiarazione integrativa.

6. Con il terzo motivo di ricorso incidentale l'Equitalia Sud lamenta "l'omesso esame circa un fatto decisivo del giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5". Il giudice d'appello ha erroneamente ritenuto che le violazioni imputate alla società appellata fossero riferibili tutte alla originaria dichiarazione e non a quella integrativa. La cartella è stata prodotta da Equitalia sud S.p.A. sin dal primo grado di giudizio, da cui, invece, emergeva come la stessa fosse stata emessa proprio a seguito ed in virtù della successiva dichiarazione integrativa. L'Ufficio ha anche indicato le parti della cartella dalle quali risultava, senza dubbio, che a seguito del controllo automatizzato sul modello unico 2005, per i redditi del 2004, erano state comunicate alla società contribuente due dichiarazioni di irregolarità, rispettivamente il 19 giugno 2007 e l'8 agosto 2007, di cui viene chiaramente indicato il codice relativo. La stessa cartella di pagamento riporta esattamente il codice della dichiarazione cui fa riferimento, ossia la dichiarazione integrativa del 17 maggio 2006.

7. Il primo motivo del ricorso principale ed il secondo motivo del ricorso incidentale, entrambi afferenti alla pretesa violazione dell'art. 115 c.p.c., che vanno trattati congiuntamente per ragioni di stretta connessione, attenendo alla medesima questione giuridica, sono fondati.

7.1. Invero, per questa Corte anche nel processo tributario - in quanto caratterizzato, al pari di quello civile, dalla necessità della difesa tecnica e da un sistema di preclusioni, nonchè dal rinvio alle norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili - è applicabile il principio

generale di non contestazione che informa il processo civile e che trova fondamento non solo nell'art. 115 c.p.c., ma anche nel carattere dispositivo di tale processo, che comporta una struttura dialettica a catena, nella generale organizzazione per preclusioni successive, che caratterizza in misura maggiore o minore ogni sistema processuale, nonchè nel dovere di lealtà e di probità previsto dall'art. 88 c.p.c., che impone alle parti di collaborare fin dall'inizio a circoscrivere la materia effettivamente controversa, e nel principio di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., senza che assumano rilevanza, in senso contrario, le peculiarità del processo tributario, quali il carattere eminentemente documentale dell'istruttoria e l'inapplicabilità della disciplina dell'equa riparazione per violazione del termine di ragionevole durata del processo (cass., sez. 5, 1 ottobre 2018, n. 23710).

Inoltre, si è specificato che il principio di non contestazione opera anche nel processo tributario, nell'ambito del quale, tuttavia, deve essere coordinato con quello, correlato alla specialità del contenzioso, secondo cui la mancata specifica presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente in via subordinata non equivale ad ammissione dei fatti posti a fondamento di essi, nè determina il restringimento del "thema decidendum" ai soli motivi contestati, posto che la richiesta di rigetto dell'intera domanda del contribuente consente all'Ente impositore, qualora le questioni da questo dedotte in via principale siano state rigettate, di scegliere, nel prosieguo del giudizio, tra tutte le possibili argomentazioni difensive rispetto ai motivi di opposizione (Cass.,sez. 5, 13 marzo 2019, n. 7127).

Il principio di non contestazione opera, poi, in relazione a fatti che siano stati chiaramente esposti da una delle parti presenti in giudizio e non siano stati contestati dalla controparte che ne abbia avuto l'opportunità: pertanto, la parte che lo deduca in sede di impugnazione è tenuta ad indicare specificamente in quale atto processuale il fatto sia stato esposto, al fine di consentire al giudice di verificarne la chiarezza e se la controparte abbia avuto occasione di replicare (Cass., sez. 5, 6 dicembre 2018, n. 31619).

7.2. Nella specie, risulta pacificamente dagli atti di causa che la società ha presentato la dichiarazione integrativa in data 17 maggio 2006. Invero, nell'atto di appello della Agenzia delle entrate si legge che "la dichiarazione dalla quale scaturisce l'iscrizione a ruolo è stata presentata dalla società in data 17 maggio 2006, quale dichiarazione integrativa di quelle precedentemente presentate in data 27 ottobre 2005 e 2 dicembre 2005". Allo stesso modo Equitalia Sud, nelle controdeduzioni in sede di appello, ha affermato che "la dichiarazione dalla quale scaturisce l'iscrizione a ruolo è stata presentata dalla società appellante in data 17 maggio 2006, quale dichiarazione integrativa delle precedenti dichiarazioni, presentate in data 27 ottobre 2005 e 2 dicembre 2005, e la cartella impugnata è stata correttamente notificata in data 19 novembre 2009, entro il termine quindi dei tre anni stabilito dalla legge". Il fallimento, a pagina 3 della memoria depositata in appello, ha concluso affermando che "si deve necessariamente prescindere dalla data di presentazione (....) integrativa da parte della società ". Pertanto, poichè tutte le parti presenti nel giudizio di appello hanno ammesso la sussistenza della dichiarazione integrativa del 17 maggio 2006, sicchè tale circostanza non era stata in alcun modo contestata da alcuna delle parti, nel corso del giudizio di prime cure, non era necessaria la produzione del documento in giudizio ("relevatio ab onere probandi"), che era dunque esistente. Il giudice d'appello, non si è attenuto ai principi di diritto sopra indicati ed ha rilevato che l'esistenza della

dichiarazione integrativa "è solo allegata dall'appellante; le dichiarazioni integrative, infatti, non sono state mai prodotte in giudizio dall'Agenzia, e nemmeno comunque acquisite agli atti del processo". In realtà, il principio di non contestazione costituisce proprio una ipotesi di "semplificazione processuale", sicchè, nel caso in cui non vi sia contestazione delle parti sulla esistenza di un determinato fatto, specificamente allegato da una di esse, viene meno l'onere probatorio di cui all'art. 2697 c.c., divenendo tale fatto non contestato dalle parti, ai sensi dell'art. 115 c.p.c..

Va chiarito, quindi, che il Gruppo Coppola s.p.a. in liquidazione, poi fallito nelle more del giudizio di appello, nel ricorso di prime cure ha incentrato le sue doglianze sulla tardività della emissione della cartella di pagamento, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 1, lett. a), con riferimento alle dichiarazioni dei redditi originarie del 2005 (Mod.770 e Mod. Unico), riferite ai redditi del 2004. L'Agenzia delle entrate ha dedotto nel giudizio di prime cure l'infondatezza di tale censura della contribuente, in quanto quest'ultima aveva inviato all'Ufficio la "dichiarazione integrativa", da cui era scaturito il ruolo in data 17 maggio 2006. La Commissione provinciale ha, però, accolto la tesi della contribuente affermando che il termine di decadenza per la notifica della cartella D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36-bis decorreva dalla dichiarazione originaria presentata nel 2005 e non da quella integrativa del 2006. Con l'atto di appello l'Agenzia delle entrate ha dedotto che il termine per la notificazione della cartella di pagamento doveva decorrere, non dalla data di presentazione della dichiarazione originaria, nell'anno 2005, ma dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa, nell'anno 2006 (il 17 maggio 2006). Nelle controdeduzioni in appello il fallimento del (---) ha affermato che "si deve necessariamente prescindere dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa da parte della Società", in tal modo ammettendo che la dichiarazione integrativa era stata effettivamente presentata dalla contribuente. Il giudice di appello, invece, ha ritenuto che la società non avesse mai presentato la dichiarazione integrativa del 17 maggio 2006; tale circostanza, però, era pacifica tra le parti, che l'avevano posta a base delle rispettive difese: il fallimento contribuente, per asserire che il termine di decadenza per la notifica della cartella di pagamento doveva essere computato a decorrere dalla data di presentazione della dichiarazione originaria, e non da quella di presentazione della dichiarazione integrativa; l'Agenzia delle entrate ed Equitalia Sud per sostenere che tale termine decorreva dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa. Solo questo era il perimetro del giudizio e degli elementi da esaminare per giungere alla soluzione della controversia, mentre il giudice di appello, ha ritenuto l'insussistenza della dichiarazione integrativa solo perchè in atti non era stata prodotta, trascurando del tutto la portata ed il contenuto delle allegazioni e degli argomenti addotti dalle parti in giudizio.

8. I motivi secondo e terzo del ricorso principale e primo e terzo del ricorso incidentale, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di connessione, sono fondati.

8.1. Invero, D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 prevede, nella versione all'epoca vigente, al comma 1, lett. a) che "il concessionario notifica la cartella di pagamento, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis".

La norma, quindi, per individuare il dies a quo per il computo del termine di decadenza, tiene conto del terzo anno successivo a quello di presentazione della "dichiarazione". La questione, dunque, attiene al significato del termine "dichiarazione", in quanto potrebbe ritenersi che il dies a quo sia individuabile esclusivamente nell'anno della presentazione della dichiarazione "originaria"; oppure, in ipotesi di dichiarazione integrativa sopravvenuta, potrebbe ritenersi che il dies a quo sia l'anno della presentazione della dichiarazione "integrativa".

8.2. Quanto alla dichiarazione integrativa, a favore del contribuente, come quella in esame, il D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis, stabilisce che "le dichiarazioni dei redditi... possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'art. 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo". Quanto alla presentazione di dichiarazioni integrative a danno del contribuente, l'art. 2, comma 8, dispone che tali dichiarazioni dei redditi possono essere integrate mediante successiva dichiarazione da presentare "non oltre i termini stabiliti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43 e successive modificazioni".

Pertanto, la società, con riferimento ai redditi dell'anno 2004, ha presentato due dichiarazioni dei redditi nel 2005 (una in data 27 ottobre 2005, quale sostituto di imposta modello 770, ed un'altra il 2 dicembre 2005, quale Modello unico) ed ha presentato la dichiarazione integrativa del 17 maggio 2006, quindi non oltre io il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.

9. Numerosi elementi depongono per l'individuazione del dies a quo per il computo del termine di decadenza di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 1, lett. a) nell'anno di presentazione della "dichiarazione integrativa".

9.1. In primo luogo, se il termine di decadenza dovesse calcolarsi a decorrere dall'anno di presentazione della dichiarazione "originario", in caso di successiva presentazione di dichiarazioni integrative (non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, oppure non oltre i termini stabiliti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43) verrebbe eroso il termine concesso dal legislatore all'Agenzia, a pena di decadenza, per l'effettuazione dei necessari controlli e la notifica delle relative cartelle di pagamento, qualora il contribuente rettifichi la dichiarazione originaria a ridosso del termine di decadenza.

9.2. L'Agenzia delle entrate, con Circolare del 24 settembre 2013, n. 31, ha previsto che "l'attività accertativa degli uffici si esplica nei termini di decadenza di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, citato art. 43 calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, in relazione e nei limiti degli elementi rigenerati in tale dichiarazione" (a modifica della precedente circolare del 17 maggio 2000 n. 98 del Ministero delle Finanze).

9.3. La L. 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, comma 640, ha previsto che "nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa ai sensi del regolamento di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8, e art. 8, comma 6-bis,....a) i termini per la notifica delle cartelle di

pagamento di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 1, lett. a) e b) e successive modificazioni, relativi, rispettivamente, all'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni, concernenti le dichiarazioni integrative presentate per la correzione degli errori e delle omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, decorrono dalla presentazione di tale dichiarazioni, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione". La stessa regola vale per gli avvisi di accertamento ed il relativo termine di decadenza. Infatti, la L. n. 190 del 2014, art. 1, comma 640, lett. b) stabilisce che "i termini per l'accertamento di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43... decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione".

Tale norma opera per l'avvenire e non è applicabile in via diretta al caso in esame, ma costituisce un parametro interpretativo importante per la soluzione della controversia in esame.

9.4.Infine, seppure per altra tipologia di imposta, si è ritenuto che, in tema di imposta di successione, ove venga presentata, ai sensi del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 28, comma 6, e art. 33, commi 1 e 1-bis, dichiarazione integrativa o sostitutiva, che si rende necessaria solo in presenza di un evento che abbia modificato la delazione ereditaria, incidendo quantitativamente sull'asse, il termine di decadenza triennale del potere accertativo dell'Ufficio decorre dalla data di presentazione della stessa, a differenza di quanto avviene nell'ipotesi di dichiarazione meramente modificativa, che non può riguardare dati incidenti sulla devoluzione d'eredità, e nella quale detto termine di decadenza decorre dalla presentazione dell'originaria dichiarazione di successione (Cass., sez. 5, 7 dicembre 2018, n. 31729).

10. Nella specie, nè il giudice di prime cure, nè il giudice d'appello hanno tenuto conto, in alcun modo, della presentazione della dichiarazione integrativa presentata in data 17 maggio 2006. Non si è, allora, in presenza di una doppia conforme decisione di merito, che vieta l'articolazione della censura sulla motivazione della sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

11. Inoltre, l'Agenzia delle entrate ha provveduto a riportare gli stralci essenziali della cartella di pagamento, da cui emerge che i controlli sono stati espletati proprio sulla dichiarazione integrativa del 17 maggio 2006, dopo la comunicazione di due avvisi di irregolarità per tale dichiarazione integrativa ("dichiarazione modello unico/2005 presentata per il periodo d'imposta 2004. Somme dovute a seguito del controllo automatizzato effettuato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis e/o del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-bis.

Comunicazione predisposta in data 19 giugno 2007 con codice atto n. (---). Dichiarazione corretta in data 8 agosto 2007 dall'Agenzia delle entrate").

Inoltre, a pagina 6 della cartella di pagamento vengono elencati gli estremi dell'atto, con riferimento all'IRES, per Euro 1.382.380,00-codice tributo 2001; Euro 31.245,58 interessi codice tributo 2002; Euro 64.433,70 interessi codice tributo 2002; Euro 414.714,00-codice tributo 2003. Viene poi riportato "il codice meccanografico della dichiarazione", che viene attribuito dal sistema al momento della trasmissione telematica da parte del contribuente e che è necessario per l'identificazione della cartella, in quanto contiene, tra l'altro, anche l'indicazione dell'anno, del mese e del giorno di trasmissione. Le prime 6 cifre della cartella, infatti, che figurano dopo la

lettera T, che significa "telematica", riportano i dati dell'anno, del mese e del giorno. Il codice meccanografico della cartella in esame è (---). Ciò significa che si tratta del controllo "telematico" della dichiarazione integrativa del 17 (17) maggio (05) del 2006 (06), come emerge dalle 6 cifre numeriche successive alla lettera T. Il medesimo codice meccanografico conio - e per tutte le cifre relative alla cartella, in relazione all'IRES. Il giudice d'appello, dunque, ha errato nell'escludere la presenza della dichiarazione integrativa del 17 maggio 2006, che risulta anche documentalmente, come pure la riferibilità del controllo, limitatamente al recupero Ires, alla dichiarazione integrativa menzionata.

Inoltre, si rileva che la dichiarazione integrativa presentata il 17 maggio 2006 era integralmente sostitutiva delle due dichiarazioni originarie.

12. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, che si atterrà al seguente principio di diritto: "in materia di imposte sui redditi, se il contribuente presenta una dichiarazione integrativa dei redditi, ai sensi del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, commi 8 e 8-bis, in caso di controllo automatizzato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis il termine di decadenza di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 decorre dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente però agli elementi oggetto dell'integrazione oppure nell'ipotesi in cui sia integralmente sostitutiva di quella originaria; per gli elementi non modificati con la dichiarazione integrativa, resta fermo il termine di decadenza decorrente dall'anno di presentazione della dichiarazione dei redditi originaria", e che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso principale ed il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 26 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 31 gennaio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza