



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di BERGAMO Sezione 1, riunita in udienza il 17/04/2024 alle ore 10:30 con la seguente composizione collegiale:

FISCHETTI ENRICO, Presidente
DELLA VECCHIA ANGELO, Relatore
PAVONE ENRICO, Giudice

in data 17/04/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 674/2023 depositato il 13/11/2023

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

[REDACTED]

Rappresentato da

[REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso

[REDACTED]

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Bergamo

elettivamente domiciliato presso dp.bergamo@pce.agenziaentrate.it

Ag. entrate - Riscossione - Bergamo

elettivamente domiciliato presso lom.contenzioso@pec.agenziariscossione.gov.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 01920230009984255000 IRES-ALTRO 2018

a seguito di discussione in camera di consiglio

Richieste delle parti:

Ricorrente: dichiarare nulla, annullabile e/o, comunque, illegittima perché immotivata e infondata, l'impugnata cartella di pagamento.

Resistente: respingere il ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con l'atto in epigrafe, avente origine da un ruolo formato dall'Agenzia delle Entrate -Ufficio territoriale di Bergamo 2, al quale seguiva una Comunicazione di irregolarità emessa in esito alla liquidazione automatizzata *ex art. 36-bis* del d.p.r. n. 600/1973, della dichiarazione integrativa Mod. Redditi SC 2019, relativa al periodo d'imposta 2018, l'Agenzia delle Entrate Riscossione di Bergamo esigeva una somma complessivamente pari ad € 47.661,00 per disconoscimento credito d'imposta ricerca e sviluppo, conseguente irrogazione di sanzione per omesso versamento e applicazione dei maturati interessi.

La contribuente notificava reclamo/ricorso eccependo la duplicazione degli importi iscritti a ruolo, il difetto di motivazione del recupero, la violazione e falsa applicazione dell'art. 36-bis del d.p.r. n. 600/1973 e il difetto di motivazione in ordine ai criteri di calcolo degli interessi.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva confermando la legittimità del proprio operato, precisando che, in esito al procedimento di mediazione, appurata la sussistenza di un'erronea duplicazione del recupero, aveva adottato un provvedimento di accoglimento parziale del reclamo.

Con successiva memoria la soc. ribadiva le pregresse doglianze.

All'odierna udienza si giunge dopo che, il 24.1.2024, questa Corte ha respinto l'istanza di sospensione proposta dalla ricorrente, in quanto priva di entrambi i requisiti richiesti dall'art. 47 d.lgs. n.546/92.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il Collegio verifica che l'Ufficio ha emesso, in data 13.10.1923, Prot. 0014959 del 16-10-2023, provvedimento di sgravio delle somme duplicate, riducendosi la pretesa erariale e limitando pertanto la vertenza al residuo importo.

Per quanto concerne le ulteriori eccezioni formulate dalla  srl, questa Corte le ritiene meritevoli di accoglimento.

Il controllo automatizzato *ex art. 36-bis* del d.p.r. n. 600/1973, ammissibile solo quando il dovuto sia determinato mediante un controllo meramente cartolare, sulla base dei dati forniti dal contribuente o di una correzione di errori materiali o di calcolo, non può risolvere questioni giuridiche e il disconoscimento, da parte dell'Amministrazione di un credito d'imposta non può avvenire tramite emissione di cartella di pagamento avente ad oggetto il relativo importo, senza essere preceduta da un avviso di recupero di credito di imposta o quanto meno la notifica di un avviso bonario bonario che consenta al contribuente di stabilire un contraddittorio con l'Ufficio; nella fattispecie la contestata illegittimità di utilizzo di un credito di imposta non può rientrare in una mera irregolarità ma raffigura incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione e l'Amministrazione finanziaria aveva l'obbligo di invitare il contribuente a fornire chiarimenti ovvero a fornire idonea documentazione a sostegno di quanto dichiarato circa l'utilizzo del credito di imposta (Cass., nn. 14876/2021, 7960/2019, 14949/2018).

Il Collegio osserva che, nel caso *de quo*, è stata emessa una preventiva comunicazione di irregolarità predisposta il 16.3.2022 e consegnata in data 8.11.2022, che, sebbene priva della esauriente motivazione che dà luogo alla ripresa erariale, era sufficiente per instaurare il contraddittorio:

Ad essa ha fatto seguito tempestiva istanza di autotutela del 9.11.2022, presentata direttamente al front office della D.P. di Bergamo, come indicato nelle "Avvertenze", con la quale la società chiedeva l'annullamento della predetta comunicazione di irregolarità, segnalando la erronea duplicazione dell'importo di euro 16.220,00, sostenendo la spettanza del credito d'imposta in questione, correttamente indicato nel quadro RU della dichiarazione dei redditi oggetto di controllo automatizzato.

Nelle stesse "Avvertenze", al punto "Rettifica della comunicazione", si precisa che "Se l'ufficio riscontra degli errori" (pacifici quelli di calcolo, come poi infatti rettificati) avrebbe dovuto emettere nuova comunicazione, se non altro in base all'art. 10 dello Statuto del contribuente, secondo il quale entrambe le parti devono agire in modo leale e cooperativo.

L'Agenzia, ignorando la proposta autotutela avente, almeno nella contestazione degli importi, un palese diritto di rettifica, in data 26.4.2023 notificava la cartella di pagamento per cui è causa, contenente l'iscrizione a ruolo della stessa somma inclusa nella precedente comunicazione di irregolarità, evidente fatto che le doglianze della contribuente non erano state vagliate oppure implicitamente giudicate non degne di considerazione; tale cartella seguiva il ruolo e ad esso si riferiva, riportando pedissequamente gli (errati) importi e le precedenti generiche motivazioni, consistenti nella mera enunciazione dell'applicazione del controllo automatizzato.

Unicamente nell'atto di costituzione del 6.12.2023 l'Ufficio ammette la duplicazione dell'importo richiesto, attestandone lo sgravio, e solo in quel documento prospetta la normativa che avrebbe giustificato sia la pretesa erariale sia l'applicazione dell'art. 36-*bis* del d.p.r. n. 600/1973; in tale comportamento si ravvisa il valersi di una motivazione postuma, orientata solo in sede processuale ad esplicitare l'*iter* logico giuridico che ha determinato la decisione dell'Amministrazione, in violazione dell'art.7 co. 1 L.212/2000.

Il contribuente deve conoscere e comprendere chiaramente, al fine di approntare un'adeguata difesa (diritto costituzionalmente salvaguardato), tutti gli elementi alla base dell'accertamento: non solo le ragioni di diritto, ma anche i presupposti di fatto e, soprattutto, i passaggi logici che conducono alla decisione finale dell'Amministrazione, la quale soggiace al divieto di integrazione postuma delle motivazioni dell'atto tributario.

Sul tema della motivazione e sul divieto per l'Ufficio di addurre nuovi profili motivazionali in corso di causa, la Suprema Corte si è più volte pronunciata, disponendo che "*La motivazione dell'atto tributario costituisce lo strumento essenziale di garanzia del diritto di difesa del contribuente e, pertanto, nell'atto impositivo devono essere indicati tutti gli elementi che l'Ufficio pone alla base della pretesa fiscale. Questi elementi costituiscono i limiti del processo tributario stante la natura impugnatoria, per cui l'Amministrazione non può integrare le proprie ragioni dopo che l'atto sia stato impugnato in Commissione Tributaria, oppure in corso di giudizio*" (Cassazione, n.31976/2021).

Alla luce delle suesposte considerazioni, restando assorbita nella decisione ogni altra eccezione proposta, si accoglie il ricorso.

Consegue alla pronuncia la condanna dell'Agenzia delle Entrate alle spese di lite, a favore di parte ricorrente, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso.

Si condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione, in favore della [REDACTED] Srl, delle spese della presente fase di giudizio, che si liquidano complessivamente in € 2.300,00 (duemilatrecento/00) per onorari, oltre al 15% per rimborso spese forfettarie, con aggiunta degli accessori di legge in quanto dovuti ed alla ulteriore restituzione del C.U.T. versato.

Il Presidente

dr. Enrico Fischetti

Il Relatore

dr. Angelo Della Vecchia