



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI ROMA

SEZIONE 17

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-------------|----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | D'AGOSTINO | FILORETO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | BIANCHINI | MAURIZIO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | DEL SIGNORE | AGOSTINO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 11515/2018
spedito il 04/07/2018

- avverso AV BONARIO n° SC/2016 PROT.35/E/2018 IRES-ALTRO 2015
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 3
VIA MARCELLO BOGLIONE 25

proposto dal ricorrente:
GASI 8 SOCIETA' A RESPONSABILITA' LIMITATA O IN FORMA ABBREV
PROC.SPEC.PASQUA G.ROBERT
VIA LIMA 48 00198 ROMA RM

difeso da:
CONVERTI FRANCESCO
CORSO ALCIDE DE GASPERI 278 70125 BARI BA

SEZIONE

N° 17

REG.GENERALE

N° 11515/2018

UDIENZA DEL

24/10/2019 ore 10:30

N°

16065/2019

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

27 NOV 2019

Il Segretario

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

r.g.r. n. 11515/2018

L'Agenzia delle entrate Direzione Centrale Gestione Tributi Settore Dichiarazioni e atti-Ufficio Controllo Automatizzato in data 18/01/2018 notificava tramite pec alla società GASI 8 srl con sede legale in Roma Via Lima n. 48 (c.f. 02504140340) la comunicazione di irregolarità o avviso bonario n. 0002884816601 codice atto n. 31748291619 num. di prot. 35/E/2018 emessa a seguito del controllo automatizzato della dichiarazione modello unico 2016 società di capitali per il periodo d'imposta dal 01/01/2015 al 31/12/2015 effettuato ai sensi dell'art. 36 bis del dpr n. 600/73 e/o dell'art. 54 bis del dpr n. 633/72 con la quale determinava ai fini IRES un minore credito di € 3.554,00 con sanzioni per € 355,40 ed interessi per € 191,89 per un totale complessivo di € 4.101,29. Nel prospetto delle variazioni si rappresentava che non venivano riconosciute perdite scomputabili di anni precedenti dichiarate in € 12.924,00 accertate quale reddito imponibile soggetto ad aliquota del 27,5% rettificando il credito esposto nella dichiarazione da € 31.224,00 ad € 27.670,00 e variando a zero nel prospetto delle perdite l'importo delle perdite riportabili in misura piena ai fini IRES pari ad € 1.638.398,00.

Con tempestivo ricorso proposto ai sensi dell'art. 17 bis del d.lgs. n. 546/92 notificato all'Agenzia delle entrate Direzione Provinciale III di Roma in data 16/03/2018 tramite raccomandata postale a.r. regolarmente ricevuto il 21/03/2018 ricorso n. 1083275-TK7 e successivamente spedito per la costituzione in giudizio presso la Commissione Tributaria Provinciale di Roma in data 04/07/2018 r.g.r. n. 11515/2018 la società prenominata, in persona del sig. Pasqua Giuseppe Roberto quale procuratore speciale legale rappresentante pro-tempore della società Gasi 8 srl con socio unico, ritualmente rappresentata e difesa, si opponeva alla comunicazione di irregolarità o avviso bonario e ne chiedeva l'annullamento per illegittimità ed infondatezza nel merito. In particolare, dopo avere premesso che l'atto notificato sarebbe autonomamente impugnabile citando la sentenza n. 7344 dell'11/05/2012 della Corte di

Cassazione, lamentava la violazione degli artt. 3 della legge 241/90 e 7 della legge 212/2000 per difetto di motivazione; la violazione e la falsa applicazione del comma 8 dell'art. 2 del dpr 322/1998 modificato dal d.l. 193/2016 in relazione all'art. 17 del d.l. n. 241 del 1997 e l'illegittimità delle sanzioni irrogate con vittoria delle spese del giudizio e contestuale richiesta di trattazione pubblica della controversia.

L'Agencia delle entrate Direzione Provinciale III di Roma ufficio Legale si costituiva in giudizio con controdeduzioni depositate in via telematica il 03/10/2019 e chiedeva il rigetto del ricorso dopo avere in via pregiudiziale chiesto la dichiarazione di inammissibilità del ricorso medesimo avente ad oggetto un atto non autonomamente impugnabile.

All'udienza pubblica i rappresentanti delle parti costituite, entrambe presenti, insistevano per l'accoglimento delle loro domande.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e deve essere accolto.

Il collegio osserva preliminarmente in ordine alla eccezione pregiudiziale sollevata dall'Agencia delle entrate sulla inammissibilità del ricorso avente ad oggetto la comunicazione di irregolarità o avviso bonario quale atto non autonomamente impugnabile che in una recente ordinanza della Corte di Cassazione (**Ordinanza nr. 15957/15 Corte di Cassazione, Sez. IV Civile, del 20.05.2015 depositata il 28.07.2015**) si sostiene che l'avviso bonario andrebbe parificato alla cartella di pagamento dal solo punto di vista della impugnabilità dinanzi al giudice tributario.

Nel caso di specie, un contribuente aveva impugnato un avviso bonario emesso a seguito di controlli formali della dichiarazione dei redditi presentata nel 2008 (cd. controlli *ex art. 36ter* DPR n.600/73). In tale sede sia i giudici di primo che di secondo grado, respingevano il ricorso ritenendo l'avviso bonario non direttamente impugnabile.

Il contribuente ricorreva così in Cassazione asserendo l'autonoma impugnabilità dell'avviso bonario.

La Suprema Corte, confermando l'assunto del contribuente, accoglieva il ricorso affermando l'autonoma impugnabilità dell'atto.

I giudici, infatti, affermano che *"in tema di contenzioso tributario, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione ... tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definitiva, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento"*.

Sotto un altro aspetto, la Corte ha precisato che *"l'elencazione degli atti impugnabili contenuta dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche."*, pertanto è da ritenersi possibile un'interpretazione estensiva della norma a tutela del contribuente ma anche a tutela del *"buon andamento dell'amministrazione"*.

Si può quindi affermare che l'avviso bonario è tra gli atti autonomamente impugnabili anche in assenza di una esplicita previsione legislativa.

Tale pronuncia, dunque, indica una maggiore tutela del contribuente che vede così garantiti i suoi diritti anche in una fase embrionale dell'accertamento fiscale. Di conseguenza l'eccezione dell'Agenzia delle entrate deve essere rigettata.

Relativamente al merito della controversia il collegio osserva che nell'anno 2010 la ricorrente aveva realizzato un investimento ambientale consistente nella costruzione di un impianto fotovoltaico ammissibile alle agevolazioni fiscali previste dall'art. 6, commi da 13 a 19, della legge 388 del 23/12/2000(cd. Tremonti Ambientale) installato a terra destinato alla produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile ubicato in località San Pietro del comune di Carpino (FG) in catasto fabbricati al foglio 32 particelle 162 e 163. Allo scopo di conseguire il beneficio fiscale la società ricorrente aveva seguito i dettami normativi e le interpretazioni operative dettate dall'Agenzia delle entrate come il parere motivato prot. 954-503/2014 del 13/10/2014 rilasciato a seguito di specifico interpello ai sensi della legge n. 212/2000 dalla Direzione Centrale Normativa di Roma-Settore Fiscalità Internazionale ed Agevolazioni Fiscali. Orbene dalla documentazione probatoria depositata dalla ricorrente si evince come per calcolare la componente ambientale veniva nominato un tecnico abilitato che attestava con perizia asseverata a giuramento la determinazione della

quota di reddito agevolato; ai sensi dell'art. 6, comma 16, della legge 23/12/2000 n. 388 la società rappresentava la componente ambientale dell'investimento nella nota integrativa al bilancio dell'anno 2010 ridepositato in data 03/12/2015 presso la Camera di Commercio di Roma con prot. PRA/384330/2015/CRMESTR e successivamente provvedeva ad inviare la raccomandata al MISE (Ministero dello Sviluppo Economico) entro il termine di trenta giorni dal nuovo deposito del bilancio inviando la documentazione di rito. **La parte rappresentava poi di avere in data 25/11/2015 inviato telematicamente le dichiarazioni integrative a favore concernenti i periodi d'imposta 2010/2011/2012/2013 al fine di riportare le perdite generate a seguito dell'applicazione dei benefici fiscali** indicando i relativi protocolli telematici seguendo dettagliatamente quanto riportato all'art. 5 del d.l. 22/10/2016 n. 193 convertito con modificazioni dalla legge 01/12/2016 n. 225 che dispone: *"Art. 5 ((Dichiarazione integrativa a favore e ravvedimento.)) ((1. Al regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 2, i commi 8 e 8-bis sono sostituiti dai seguenti: "8. Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600"*.

Stabilito quanto sopra il collegio osserva che l'eccezione relativa al difetto di motivazione dell'atto impugnato deve essere rigettata dal momento che trattandosi di comunicazione di irregolarità parificata ad una cartella di pagamento la motivazione risulta insita nello stesso atto oggetto di ricorso non sussistendo alcuna necessità di ulteriore esplicitazione. In ordine poi alla eccezione concernente la violazione e la falsa applicazione del comma 8

dell'art. 2 del dpr 322/1998 modificato dal d.l. 193/2016 in relazione all'art. 17 del d.l. n. 241 del 1997 il collegio osserva che l'ufficio nella predisposizione della comunicazione di irregolarità aveva ignorato le dichiarazioni integrative a favore presentate nel rispetto della normativa citata e pertanto deve essere annullata. Peraltro lo stesso ufficio nella costituzione in giudizio argomenta come segue: *“L'orientamento volto ad applicare la circolare 31/E/2013 ai soli errori di derivazione contabile è stato confermato dalla risoluzione n. 58/E del 20/07/2016 nella quale, proprio con riferimento alla possibilità di beneficiare dell'agevolazione della c.d. “ Tremonti ambientale ” in un periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione dell'investimento, è stato chiarito che il contribuente può procedere al recupero delle maggiori imposte attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore o, qualora questo non sia più possibile, mediante la presentazione di una ordinaria istanza di rimborso ai sensi dell'art 38 del D.P.R. n. 602/1973 e quindi entro 48 mesi dal pagamento delle maggiori imposte”*. Ebbene la parte ricorrente ha presentato dichiarazioni integrative a favore nel termine di legge. Pertanto l'atto impugnato deve essere annullato e le spese del giudizio devono seguire la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate Direzione Provinciale III di Roma al pagamento delle spese del giudizio liquidate in € 500,00 onnicomprensive.

Così deciso in Roma il 24 ottobre 2019

il Relatore



il Presidente

