



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI NOVARA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>MINECCIA</u>	<u>MARILINDA</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>PEZONE</u>	<u>GIANFRANCO</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>MONDELLO</u>	<u>FABIO</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 101/2018  
depositato il 14/03/2018

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 0732017000675588100 IRES-CRED.IMP.  
2013

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA  
CORSO RISORGIMENTO N. 26

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 0732017000675588100 IRES-CRED.IMP.  
2013

contro:

AG.ENTRATE - RISCOSSIONE - NOVARA

**proposto dal ricorrente:**

**difeso da:**

NORO STEFANO  
VIA ROMA 28041 ARONA NO

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 101/2018

UDIENZA DEL

17/01/2019 ore 12:00

N° 36/2019

PRONUNCIATA IL:

17-1-2019

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

21-2-2019

Il Segretario

*Luisi Limes*

#### CONCLUSIONI PER LA RICORRENTE

- “ - In via principale: annullare l'atto impugnato;
- In via subordinata: ricalcolare il maggiore imponibile, le imposte e le sanzioni alla luce delle considerazioni suesposte;
- condannare controparte al rimborso di quanto eventualmente pagato dal contribuente al solo scopo di evitare l'azione esecutiva e al pagamento delle spese di lite quantificabili tra l'1% ed il 5% del valore della lite, da moltiplicarsi tre volte per assistenza tributaria, consulenza tributaria e rappresentanza tributaria, coma da nuovi parametri approvati dal decreto Ministero di Grazia e Giustizia 140/2012”.

#### CONCLUSIONI PER L'AGENZIA DELLE ENTRATE – DIREZIONE PROVINCIALE di NOVARA:

“Rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio”.

### SVOLGIMENTO DEL GIUDIZIO

Con ricorso trasmesso col servizio telematico il 14.3.2018 la società *[nome società]* S.r.l., corrente in E *[nome società]*, impugnava l'iscrizione a ruolo della cartella di pagamento relativa all'anno di imposta 2013, notificata a mezzo PEC il 17.1.2018, per IRES ed accessori, a seguito del controllo della dichiarazione dei redditi, Modello UNICO 2014 - Integrativo.

La contribuente dava atto che nell'anno 2010 aveva eseguito investimenti (impianto fotovoltaico) col diritto al riconoscimento dell'agevolazione prevista dalla L. n. 388/00 (c.d. Tremonti Ambientale), pur non avendo contabilizzato, né indicato nella dichiarazione dei redditi, il credito di imposta.

Essendo scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione integrativa, la ricorrente adottava la procedura degli errori contabili prevista dalla Circolare AE n. 31/13, per cui riapprovava il bilancio 2010 e riliquidava le imposte per gli anni 2010, 2011 e 2012, presentando la dichiarazione integrativa con riferimento al Modello UNICO 2014, quantificando l'importo agevolabile sulla base della perizia redatta dall'ing.

Tanto premesso, la società lamentava anzi tutto l'inesistenza o nullità della notifica della cartella di pagamento eseguita mediante formato PDF, senza estensione c.d. “p7m”, sola modalità in grado di garantire l'integrità e l'immodificabilità del documento informatico, nonché l'identificabilità del suo autore.

Inoltre eccepiva l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo, siccome notificata senza il preventivo invio della Comunicazione di irregolarità ex art. 36-bis DPR n. 600/73 (c.d. Avviso Bonario), con conseguente nullità dell'atto.

Segnatamente richiamava il principio giurisprudenziale secondo cui vi è l'obbligo di contraddittorio preventivo in caso di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

In ogni caso deduceva che, in caso di omessa notifica dell'avviso bonario, è prevista la riduzione di 1/3 delle sanzioni comminate.

Lamentava altresì il difetto del presupposto oggettivo dell'iscrizione a ruolo, posto che l'art. 36 bis DPR n. 600/73 può essere utilizzato solo per la correzione di errori derivanti dai dati e dagli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, dimodoché non poteva essere disconosciuta l'agevolazione sulla base della mera disamina cartolare, peraltro anche in assenza di opportuna motivazione.

Nulla deduceva nel merito, non essendo a conoscenza delle ragioni per le quali l'Ufficio aveva disconosciuto l'agevolazione.

Sicché la società ricorrente instava per l'annullamento dell'iscrizione a ruolo, ovvero in subordine, che fosse ricalcolato il maggiore imponibile, e conseguenti imposte e sanzioni, con refusione delle spese di lite.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate di Novara eccependo la rituale notifica tramite PEC, ai sensi dell'art. 26 co. 2° DPR n. 602/73, della cartella di pagamento, a mezzo firma digitale in formato PAdES (file con estensione "pdf"), quale modalità alternativa ed equivalente all'estensione "p7m" con formato CADES.

In ogni caso rilevava che, avendo il contribuente avuto piena cognizione dell'atto, proponendo nei termini opposizione allo stesso, senza sollevare alcun specifico pregiudizio per i propri diritti di difesa, l'avvenuto raggiungimento dello scopo ha sanato l'eventuale eccepito vizio.

L'Ufficio rilevava altresì di aver regolarmente inviato l'avviso bonario a mezzo raccomandata, che non veniva recapitata in data 27.9.2016 perché risultava sconosciuto il destinatario all'indirizzo risultante in A.T., e cioè , via n.

Da approfondimenti emergeva che, in data 23.3.2017, la contribuente rettificava il dato relativo alla sede legale, correggendo l'indicato indirizzo nel comune di a, con quello corrispondente sito in retrodatando tale variazione al 12.5.2015.

Senonché, all'epoca in cui l'Ufficio espletava il proprio incumbente, l'indirizzo noto della società era quello predetto in , per cui il mancato recapito dell'avviso bonario era dipeso esclusivamente dall'errore commesso dall'interessato.

In ogni caso nella cartella di pagamento risulta contenuta l'indicazione specifica che, in caso di mancato ricevimento dell'avviso bonario, il contribuente ha la facoltà di rivolgersi all'Ufficio per fornire chiarimenti e per usufruire della riduzione di 1/3 delle sanzioni.

In ordine alla eccepita illegittimità dell'iscrizione a ruolo l'A.E. evidenziava che, in sede di controllo automatizzato, non era entrata nel merito della spettanza o meno dell'agevolazione richiesta, essendosi limitata al mero controllo dei dati esposti dalla contribuente.

Sicché emergeva l'assoluta incongruenza tra i dati inseriti nella dichiarazione integrativa del 22.4.2015 presentata per l'annualità 2013 e le dichiarazioni presentate nelle annualità precedenti.

L'Ufficio deduceva che comunque non è corretto il procedimento seguito dalla ricorrente per usufruire della c.d. Tremonti Ambiente, posto che solo nel 2015 provvedeva a rettificare l'errore con riferimento all'investimento eseguito nel 2010.

Invero non sempre è emendabile la dichiarazione dei redditi, posto che ciò non è possibile nella parte in cui la stessa non contenga una mera dichiarazione di scienza, sebbene sia espressione di una precisa manifestazione di volontà onde conseguire un beneficio fiscale.

In tale ultimo caso è possibile la correzione solo qualora il contribuente dimostri che l'errore sia stato conosciuto o fosse conoscibile dall'A.F.

Poiché l'agevolazione invocata dalla contribuente costituisce un beneficio fiscale subordinato alla precisa discrezionale volontà dell'interessato di avvalersene, il mancato esercizio di tale opzione comporta che non era più possibile, oltre il termine previsto, emendare la dichiarazione dei redditi del 2010.

In ogni caso l'Ufficio contestava la correttezza dei conteggi effettuati dalla società, atteso che nella riliquidazione interna non teneva conto della variazione in diminuzione per deducibilità IRAP per la quale aveva ottenuto il rimborso.

Con successiva memoria illustrativa la ricorrente ribadiva l'illegittimità dell'emissione del ruolo in luogo dell'avviso di accertamento, poiché l'A.E. era già a conoscenza delle rettifiche effettuate dalla contribuente alla dichiarazione originaria per cui, per poterla confutare, doveva emettere un atto motivato con riferimento alla disciplina della c.d. Tremonti Ambiente.

Contestava quindi che per tale beneficio fosse previsto l'esercizio di un'opzione, non trovando ciò nessun riscontro normativo, né nelle risoluzioni o circolari dell'Agenzia delle Entrate.

Non solo mai la società aveva rinunciato ad avvalersi del beneficio, ma le oggettive incertezze della sua disciplina favoriva l'errore omissivo della contribuente.

Richiamava la giurisprudenza di legittimità e di merito sulla emendabilità in via generale e processuale di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto nella dichiarazione dei redditi, ribadendo che essa in sé reca una mera esternazione di scienza o di giudizio.

Contestava la irricevibilità della dichiarazione per presunta tardività, essendo sempre possibile opporsi alla maggiore pretesa dell'A.F. allegando errori, e comunque perché l'art. 5 D.L. n. 193/16 estende la possibilità di integrare la dichiarazione fino alla scadenza dei termini per l'accertamento. Insisteva per l'applicabilità della circolare 31/E/13 trattandosi di errori contabili, confermando la correttezza del conteggio effettuato.

A seguito di espressa richiesta, la trattazione della causa è avvenuta in pubblica udienza, per cui, all'esito della discussione, le parti si sono riportate ai propri scritti difensivi, insistendo nelle conclusioni sopra trascritte.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

Osserva la Commissione che il ricorso è fondato per cui va accolto.

Anzi tutto va respinta la preliminare eccezione formale relativa alla nullità della notifica della cartella di pagamento eseguita per posta elettronica certificata in formato "pdf" senza l'estensione c.d. "p7m".

Infatti, come stabilito dal Supremo Collegio "secondo il diritto dell'UE e le norme, anche tecniche, di diritto interno, le firme digitali di tipo CADES e di tipo PAdES, sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure con le differenti estensioni "p7m" e "pdf", e devono, quindi, essere riconosciute valide ed efficaci senza eccezione alcuna" (Cass. civ., Sez. Un., 27.4.2018 n. 10266).

Tale principio ermeneutico deriva dal diritto dell'UE, come stabilito dalla Decisione di esecuzione 2015/1506 della Commissione europea dell'8.9.2015, e dal Regolamento n. 910/2014 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 23 luglio 2014 in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno, che ha abrogato la direttiva 1999/93/CE.

In particolare, come affermato in modo condivisibile dalla Corte di Cassazione "secondo il diritto dell'Unione Europea, le firme digitali di tipo CADES, ovverosia CMS (Cryptographic Message Syntax) Advanced Electronic Signatures, oppure di tipo PAdES, ovverosia PDF (Portable Document Format) Advanced Electronic Signature [...] sono equivalenti e devono essere riconosciute e convalidate dai Paesi membri, senza eccezione alcuna".

Pertanto, " ... al fine di garantire una disciplina uniforme della firma digitale nell'UE, sono stati adottati gli standards europei mediante il c.d. regolamento eIDAS ... che impongono agli Stati membri di riconoscere le firme apposte secondo determinati standards, tra i quali figurano sia quello CADES, sia quello PAdES" (cfr., Cons. Stato, Sez. III, 27.11.2017 n. 5504).

Parimenti, secondo la normativa nazionale, la struttura del documento firmato può essere indifferentemente PAdES o CADES.

Infatti, il certificato di firma è inserito nella busta crittografica, che è presente in entrambi gli standards abilitati; la differenza consiste nel fatto che nel caso del formato CADES il file generato si presenta denominato con l'estensione finale "p7m", mentre nel caso del formato PAdES, l'art. 12 non fornisce alcuna indicazione perché tecnicamente il file sottoscritto digitalmente, in base a tale standard, mantiene il comune aspetto <nomefile.pdf>; quest'ultimo file solo apparentemente è indistinguibile, poiché la busta crittografica contiene comunque il documento, le evidenze informatiche e i prescritti certificati, garantendo tutte le verifiche del caso, anche secondo il diritto eurounitario.

Ne consegue che non è dirimente il formato del documento informatico "pdf" o "p7m", poiché ciò che rileva è che il documento informatico sia sottoscritto digitalmente, indifferentemente in uno dei due formati predetti, in forza delle garanzie che la firma digitale conferisce al documento medesimo.

Dunque nessuna riserva può essere formulata sulla ritualità della notifica che, peraltro, nel caso di specie raggiungeva perfettamente lo scopo, senza alcun pregiudizio sui diritti del contribuente, il quale, avuta conoscenza dell'atto, provvedeva tempestivamente ad impugnarlo.

Parimenti infondata è l'eccezione di mancata notifica del c.d. Avviso Bonario.

Come documentato dall'Ufficio, tale Comunicazione di irregolarità ex art. 36 bis DPR n. 600/73 veniva regolarmente emessa ed inviata per la notifica alla ricorrente, seppure non consegnata perché risultato sconosciuto il destinatario all'indirizzo comunicato erroneamente all'Amministrazione Finanziaria, a causa di un refuso relativo alla indicazione del comune di ubicazione della sede legale.

Peraltro, la declinazione nella cartella degli avvisi concernenti la facoltà dell'interessato di chiedere chiarimenti, ovvero di poter usufruire della riduzione delle sanzioni in caso di tempestivo pagamento, esclude ogni concreto pregiudizio per la mancata conoscenza dell'avviso bonario.

Passando al merito del ricorso, anzi tutto può ritenersi pacifico che con l'introduzione del sistema dei c.d. conti energia, il quale già dal 2007 consentiva l'accesso alla tariffa incentivante per chi investiva nel settore della fonte solare, fin da subito si palesavano forti dubbi e perplessità interpretative sul cumulo di tale misura fiscale con la detassazione prevista dalla legge n. 288/00 (c.d. Tremonti Ambiente).

Il noto acceso dibattito in dottrina e giurisprudenza sulla cumulabilità di tali benefici conferma sul piano storico tale circostanza, tanto che, non a caso, il legislatore riteneva necessario intervenire *ad hoc*, con una norma di interpretazione autentica retroattiva ex DM 5.7.2012, per mettere fine a tale *vexata quaestio*.

Sicché è plausibile che la ricorrente, avendo nel corso del 2010 effettuato un investimento nel settore fotovoltaico, per errore o anche per problemi interpretativi non procedeva in sede di dichiarazione dei redditi per quell'anno alla "detassazione" della quota di reddito destinata alla predetta operazione, come previsto dalla c.d. ex Tremonti Ambiente.

Ciò detto, è altrettanto pacifico che la contribuente non provvedeva alla dichiarazione integrativa per l'anno 2010 nel termine previsto del 30.9.2012, procedendo solo con la dichiarazione integrativa con riferimento a UNICO 2014 a rettificare la citata omissione (detassazione), e cioè in data 22.4.2015, dopo avere riapprovato il bilancio di esercizio 2010 in data 16.4.2015, con conseguente riliquidazione delle imposte per gli anni successivi.

Orbene, in ordine alla legittimità della procedura osservata della contribuente per far valere le proprie ragioni di fronte al Fisco, ritiene la Commissione di condividere quanto già affermato da questo stesso organo giudicante in altra vicenda del tutto analoga (cfr., sentenza CTP di Novara n. 286/16 del 10.11.2016; vedi, pure, altro precedente della medesima CTP del 16.11.2017).

Infatti è del tutto pertinente e corretto il richiamo alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 31/E/2013, onde stabilire con quali modalità il contribuente possa far valere errori o omissioni che abbiano interferito nella stesura della dichiarazione dei redditi.

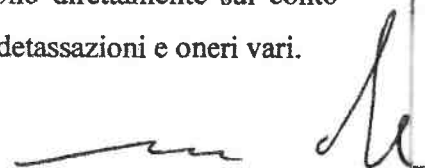
Tale Circolare - avente come oggetto "Correzione degli errori in bilancio: effetti sull'imputazione temporale dei componenti del reddito d'impresa" - in sede di premessa precisa, nella parte relativa alla qualificazione degli errori contabili, che quest'ultimi:

- consistono nella impropria o mancata applicazione di un principio contabile (se le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili);
- possono verificarsi a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, negligenza nel raccogliere tutte le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

In particolare la correzione degli errori contabili deve esser effettuata imputando al conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore un componente a rettifica della voce patrimoniale che, a suo tempo, fu interessata dalla stessa (voce E20 e E21: "proventi ed oneri straordinari - componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti").

Tuttavia "fanno eccezione quelle correzioni che attengono ad errori commessi nel rilevare fatti che non hanno mai avuto influenza diretta sul conto economico (quali, ad esempio, le rivalutazioni iniziali di una immobilizzazione a seguito di specifiche norme, la correzione di scritture contabili operate a seguito di operazioni di conferimento, di fusione, eccetera)".

Pertanto in quest'ultima categoria di errori, che in sé non interferiscono direttamente sul conto economico, possono rientrare anche gli errori legati a crediti di imposta, detassazioni e oneri vari.



Inoltre al paragrafo n. 4) della stessa Circolare, dopo aver dato atto che mediante dichiarazione integrativa nei termini ex art. 2 co. 8 bis DPR n. 322/98 possono essere corretti anche errori materiali o di calcolo, ovvero indicati oneri deducibili e detraibili non riportati per errore, o detrazioni o crediti di imposta spettanti, ovvero eliminati componenti positivi erroneamente indicati, si precisa in particolare che “qualora l’annualità oggetto di errore non sia più emendabile con la dichiarazioni integrativa a favore, al contribuente deve essere comunque riconosciuta la possibilità di dare evidenza all’elemento di costo non dedotto, poiché lo stesso, nell’anno di competenza ed eventualmente in quelli successivi, ha determinato l’indicazione di un maggiore reddito o, comunque, di un maggiore debito d’imposta o di un minore credito”.

Indi viene evidenziato che tale possibilità deve essere in ogni caso coordinata con i termini di accertamento di cui all’art. 43 DPR n. 600/73 (31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione).

La stessa Circolare aggiunge, con riferimento alla facoltà del contribuente di far valere elementi di costo non dedotti in periodi più risalenti presentando la dichiarazione integrativa a favore UNICO a distanza di alcuni anni, che “la rilevanza costituzionale delle disposizioni che presiedono al principio di capacità contributiva riferibile al singolo periodo di imposta impone di riconoscere al contribuente la possibilità di correggere errori che abbiano inciso sulla stessa, in dichiarazioni ancora soggette al potere di accertamento” (cfr., pag. 33 e 34 della Circolare).

Dunque nella Circolare viene affermato il principio generale della possibilità di correzione anche di errori non contabili, ovvero di fatti che non hanno avuto influenza sul conto economico, con facoltà di oltrepassare i termini di emendabilità della dichiarazione dei redditi.

La possibilità per il contribuente di ottenere il riconoscimento di ogni errore contenuto nella dichiarazione dei redditi, anche al di là del termine di decadenza per la presentazione della dichiarazione integrativa, trova altresì un autorevole riscontro ermeneutico nella recente giurisprudenza di legittimità (cfr., Cass. civ., Sez. Un., 7.6.2016 n. 13378).

Infatti il Supremo Collegio, premesso che l’autonoma procedura di rimborso dei versamenti è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui all’art. 2 co. 8 bis DPR n. 322/98, ha in particolare affermato che comunque il contribuente “in sede contenziosa può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell’amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull’obbligazione tributaria.

Invero costituisce oggetto del contenzioso giurisdizionale l’accertamento sulla legittimità della pretesa impositiva, “quand’anche fondata sulla base di dati forniti dal contribuente”, di modo che il



contribuente può sempre fornire la dimostrazione “anche di errori o omissioni presenti nella dichiarazione fiscale” ed opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal Fisco.

Mette conto infine evidenziare che il decreto fiscale collegato alla manovra 2017 (D.L. n. 193/16) ha superato il dualismo esistente tra la dichiarazione integrativa a favore e quella in sfavore del contribuente dal punto di vista dei termini di presentazione.

Infatti l'art. 5 del citato decreto, quale norma interpretativa avente effetto retroattivo, intervenendo sugli artt. 2 e 8 DPR n. 322/98, estende il termine entro cui il contribuente può presentare la dichiarazione a proprio favore, equiparandola, sotto tale profilo, alla dichiarazione integrativa a favore del Fisco, ovvero entro i termini stabiliti dall'art. 43 DPR n. 600/73

Dunque nel caso di specie, pur non vertendosi nell'ipotesi di errore che ha avuto incidenza sul conto economico, il contribuente, appena avuta contezza della errata omessa detassazione prevista dalla c.d. Tremonti Ambiente, come anche esplicitato dal DM 5.7.2012, e delle conseguenti possibilità di rimediare a tale errore con la citata Circolare 31/E/2013 del 24.9.2013, si attivava – in ogni caso entro i termini generali dell'accertamento fiscale - per comunicare in modo adeguato e corretto all'A.F. la propria istanza volta a fruire dell'agevolazione prevista dalla L. n. 288/00.

Del resto, anche quanto alla eccepita erroneità dei conteggi eseguiti dalla contribuente, deve rilevarsi che la rettifica veniva operata ora per allora, solo tenendo conto dell'errore per la mancata detassazione dovuta alla Tremonti Ambientale, senza considerare il rimborso richiesto e ottenuto nel 2012.

Ne discende, a fronte della legittimità del comportamento del contribuente volto a far valere un suo beneficio fiscale e nulla avendo contestato l'Ufficio sui presupposti di merito della detassazione, che il ricorso va accolto con conseguente annullamento della cartella impugnata.

Stante l'oggettiva controvertibilità delle questioni giuridiche trattate, come dimostrato anche dall'ampio contrasto giurisprudenziale sul punto (cfr. sentenze prodotte dalle parti), sussistono giusti motivi per compensare integralmente tra le parti le spese di lite.

P. Q. M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

Così deciso in Novara, il 17 gennaio 2019

Il Giudice Relatore  
Dott. Gianfranco Pezone



Il Presidente  
Dott.ssa Marilinda Mineccia



