

Svolgimento del processo

1. Il 4 aprile 2006 l'Agenzia delle entrate notificava alla Soc. Edilsider cartella di pagamento per il recupero di maggiore IVA ed accessori. La contribuente, in data 26 aprile 2006, avanzava domanda di sgravio che era solo parzialmente accolta l'11 maggio 2006, ritenendo il fisco insufficientemente documentato il credito d'imposta derivante dal MIUR. Indi, il 19 maggio 2006, vista l'inutilità della nuova domanda di sgravio pure avanzata, la società impugnava la cartella. L'Agenzia delle entrate, nel costituirsi dinanzi alla commissione tributaria provinciale di Lecco, ammetteva che il beneficio del credito d'imposta era stato effettivamente riconosciuto dal MIUR (GU del 18 luglio 2002), ma rilevava che la contribuente era incorsa in decadenza non avendolo indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2002, ma solo in una successiva dichiarazione integrativa del 2005, a termini oramai spirati.

2. Il primo giudice accoglieva il ricorso ritenendo che il mutato motivo di diniego da parte dell'ufficio, ossia la tardività dell'indicazione del credito nella dichiarazione dei redditi (in luogo della mancanza di idonea documentazione), non spiegava alcun effetto, perchè esso era stato adottato successivamente all'atto opposto ed non era quindi conosciuto nè conoscibile dal contribuente al momento della presentazione del ricorso introduttivo. Aggiungeva che il termine di legge per la rettifica delle dichiarazioni era stato introdotto solo a decorrere dal 1 febbraio 2002 e non era quindi applicabile all'anno d'imposta 2001.

3. Per la riforma di tale decisione, l'Agenzia delle entrate ha proposto appello sostenendo che, trattandosi di credito d'imposta per la ricerca scientifica riconosciuto ai sensi della L. n. 449 del 1997, e del D.M. n. 275 del 1998, esso avrebbe dovuto essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2002, nel corso del quale il beneficio era stato accordato, e quindi necessariamente nel modello UNICO/2003 per l'anno 2002.

4. La commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 57-2009-10 del 13 marzo 2009, ha respinto il gravame. Il giudice d'appello osserva che sono principi ormai consolidati: a) "che l'atto impositivo debba essere sostenuto da adeguata motivazione, per consentire un consapevole esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente"; b) "che le ragioni poste a fondamento dell'atto non possano essere mutate successivamente in sede contenziosa provocata dall'impugnativa del contribuente per gli stessi motivi di garanzia del diritto di difesa".

Inoltre, "per mera completezza", il giudice regionale aggiunge che "la norma che introduceva, a pena di decadenza, l'obbligo di indicazione del credito nelle denuncia dei redditi dell'anno successivo, è entrata in vigore l'1/2/2002 e quindi non poteva estendersi all'anno d'imposta 2001".

4. Per la cassazione di tale decisione, l'Agenzia delle entrate propone ricorso affidato a due motivi; la Soc. Edilsider resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia la "nullità" della sentenza d'appello "per omessa motivazione" ex art. 36, n. 4 proc. trib. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, laddove annulla la cartella "sul rilievo che le ragioni dell'atto impositivo non dovrebbero essere modificate dall'ufficio in corso di causa, pena la lesione del diritto di difesa del contribuente". La difesa erariale assume, infatti, che il giudice d'appello rende sul punto "una motivazione del tutto oscura e perciò un sentenza in parte qua nulla, per mancanza delle ragioni della decisione".

2. Il motivo va disatteso, perchè la censura non coglie nel segno.

La commissione di secondo grado rigetta l'appello affermando "che le ragioni poste a fondamento dell'atto del fisco non possano essere mutate successivamente in sede contenziosa provocata dall'impugnativa del contribuente per gli stessi motivi di garanzia del diritto di difesa". Tale affermazione è correlata a quanto esposto nella parte narrativa con riferimento alla decisione di prime cure, laddove ritiene che "il mutato motivo di diniego da parte dell'ufficio, ossia la tardività dell'indicazione del credito nella dichiarazione dei redditi (in luogo della mancanza di idonea documentazione) non spiegava alcun effetto perchè esso era stato adottato successivamente all'atto opposto ed non era quindi conosciuto nè conoscibile dal contribuente al momento della presentazione del ricorso introduttivo". Dunque, la commissione regionale non fa altro che ribadire quanto affermato dal primo giudice, cioè che la motivazione dell'atto fiscale ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an (e il quantum) della pretesa tributaria al fine di approntare un'idonea difesa (Cass. 22003/14, 22003/14). Il che comporta che l'oggetto della contesa è delimitato in via assoluta proprio dall'atto impugnato (Cass. 13056/04 e 22567/04) e l'amministrazione non può addurre altri profili rispetto a quelli che hanno formato la motivazione dell'atto impositivo impugnato. Pertanto, nelle specie, il minimo costituzionale dell'obbligo di motivare la sentenza è rispettato, non potendo parlarsi nè di mancanza assoluta di argomentazione sotto l'aspetto materiale e grafico, nè di motivazione apparente per contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili ovvero per esposizione di ragioni perplesse e/o obiettivamente incomprensibili.

3. Il secondo e il terzo motivo sono inammissibili. Essi denunciano per un verso l'asserita nullità della sentenza (art. 36, n. 4, proc. trib. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4) per "motivazione oscura" e quindi "omessa" laddove annulla la cartella "sul rilievo che la norma imponeva la dichiarazione a pena di decadenza sarebbe entrata in vigore solo l'1/2/2002" (motivo 3), per un altro la pretesa violazione di norme di diritto sostanziali (L. n. 449 del 1997, art. 4, D.L. n. 275 del 1998, art. 6, D.P.R. n. 322 del 1998, art., comma 8 bis), laddove la sentenza d'appello valorizza, a fini sananti, una dichiarazione integrativa presentata nel 2005 allorquando il termine per la rettifica è scaduto il 31 dicembre 2004.

4. I due motivi attingono una ratio decisoria, quella della tempestività della rettifica della dichiarazione, che è meramente alternativa e subordinata, come è reso chiaro dalla locuzione "per completezza", mentre la ratio decisoria principale e assorbente è quella esposta nell'ultimo cpv. di pag. 3 laddove il giudice d'appello osserva che sono principi ormai consolidati: a) "che l'atto impositivo debba essere sostenuto da adeguata motivazione, per consentire un consapevole esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente"; b) "che le ragioni poste a fondamento dell'atto non possano essere mutate successivamente in sede contenziosa provocata dall'impugnativa del contribuente per gli stessi motivi di garanzia del diritto di difesa". E sul punto precisa che "basterebbe la precedente osservazione per respingere l'appello dell'Agenzia delle entrate".

La predetta, preliminare e assorbente, ragione della decisione non è stata impugnata dalla ricorrente se non con censura fuori centro qual è quale contenuta nel primo motivo. Si è, pertanto, formato il giudicato interno sulla carenza di motivazione dell'azione del fisco e sulla inammissibilità delle ragioni giustificative addotte per la prima volta in fase contenziosa, ossia quelle sulla tardività dell'indicazione del credito nella dichiarazione dei redditi (in luogo della mancanza di idonea documentazione).

5. Una volta rigettato il ricorso, le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alle spese del giudizio di legittimità liquidate in Euro 5.250,00 per compensi oltre ad Euro 200,00 borsuali e agli oneri di legge.