

**COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 207/07/2011**

**FATTO**

Con ricorso ritualmente e tempestivamente proposto la SMURFIT KAPPA HOLDINGS ITALIA S.p.A. ha impugnato il ruolo di cui alla cartella di pagamento n. 068 2010 01646695 84 notificata in data 13/5/2010 emesso dall'Agenzia delle Entrate Ufficio di Milano 1 in seguito a controllo automatizzato ex art. 36 bis del DPR 600/73 della dichiarazione modello consolidato CNM/2007 presentato per il periodo di imposta 2006 contenente la richiesta di pagamento delle seguenti somme per "errato riporto eccedenza precedente dichiarazione rif. comunicazione n. 13510732425 - 2 del 20/10/2009":

Ires € 2.041.176,00

Ires sanzione 30% € 612.352,80

Ires interessi € 160.120,47

Compensi di riscossione € 130.834,69

Diritti di notifica € 5,88

Totale € 2.944.489,84

La Società ricorrente produce copia della dichiarazione modello consolidato CNM/07 per il periodo di imposta 2006 presentata in data 28/9/07 con la quale è stato dichiarato nel quadro N un reddito complessivo di € 13.748.405 ed un Ires dovuta per € 4.536.974.

Imposta corrisposta con le seguenti modalità:

Ritenute d'acconto € 60.774

Eccedenza d'imposta € 2.041.176

Eccedenza d'imposta compensata € (904.883)

Acconti versati € 1.837.466

Saldo dovuto € 1.502.441

La Società ricorrente nel rilevare che l'Agenzia delle Entrate disconosce l'utilizzo dell'eccedenza d'imposta pari a € 2.041.176 rileva in fatto quanto segue.

Esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale del 28/10/2005 per i periodi d'imposta 2005 - 2006 e 2007

In data 28/10/2005 la società Smurfit Holdings & Services Italia S.p.A. (ora, Smurfit Kappa Holdings Italia S.p.A.), ai sensi e per gli effetti dell'Art. 119 del T.U.I.R. e dell'Art. 5 del D.M. 9/6/2004, ha presentato all'Agenzia delle Entrate Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (protocollo 05102813503723812 file 6N2005\_0003.ccf) (Allegato n. 3) esercitando l'opzione per il regime del consolidato fiscale per il triennio 2005 - 2007 tra le società:

- Smurfit Holdings & Services Italia S.p.A. (consolidante), codice fiscale 01912140066;
- Smurfit Sisa S.p.A. (prima consolidata), codice fiscale 00070870050;
- Nettingsdorfer Italia S.p.A. (seconda consolidata), codice fiscale 07034140157;
- Fustelpack S.p.A. (terza consolidata), codice fiscale 00854550407.

La presentazione delle dichiarazioni dei redditi da parte delle società che hanno optato per il consolidato fiscale

In data 27/10/2006 la società Smurfit Kappa Holdings Italia S.p.A. (consolidante), codice fiscale 01912140066, ha presentato all'Agenzia delle entrate la "propria" dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2005 (Allegato n. 4), dichiarando, ex Art. 118, primo comma, del T.U.I.R., ai fini della determinazione del reddito complessivo del consolidato fiscale, una perdita di € 4.438.321, (Rigo GN5) ed una rettifica negativa per dividendo pari a € 27.566 (Rigo GN33). La società, ai sensi e per gli effetti dell'Art. 9, terzo comma, del D.M. 9/6/2004 e dell'Art. 79 del T.U.I.R., ha altresì dichiarato di aver subito ritenute alla fonte a titolo di acconto per € 4.016 (Rigo GN 17) e di aver effettuato versamenti a titolo d'acconto dell'Ires per € 23.645 (Rigo GN19).

In data 28/11/2006 la società Smurfit Sisa S.p.A. (prima consolidata), codice fiscale 00070870050, ha presentato all'Agenzia delle Entrate la "propria" dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2005 (allegato 5), dichiarando, ex Art. 118, primo comma, del T.U.I.R., ai fini della determinazione del reddito complessivo del consolidato fiscale, un reddito di € 5.529.072 (Rigo GN5). La società, ai sensi e per gli effetti dell'art. 9, terzo comma, del D.M. 9/6/2004 e degli Art. 79 e 80 del T.U.I.R., ha altresì dichiarato, di attribuire al consolidato fiscale la propria eccedenza d'imposta del periodo precedente (2004) pari a € 950.554 (Rigo GN8), di aver subito ritenute alla fonte a titolo di acconto per € 31.112 (Rigo GN 17) e di aver effettuato versamenti a titolo d'acconto dell'Ires per € 1.425.831 (Rigo GN19).

In data 31/10/2006 la società Nettingsdorfer Italia S.p.A. (seconda consolidata), codice fiscale 07034140157, ha presentato all'Agenzia delle Entrate la "propria" dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2005 (Allegato n. 6), dichiarando, ex Art. 118, primo comma, del T.U.I.R., ai fini della determinazione del reddito complessivo del consolidato fiscale, un reddito di € 2.661.756 (Rigo GN5). La società, ai sensi e per gli effetti dell'Art. 9, terzo comma, del D.M. 9/6/2004 e dell'Art. 79 del T.U.I.R., ha altresì dichiarato di aver subito ritenute alla fonte a titolo di acconto per € 11.722 (Rigo GN 17) e di aver effettuato versamenti a titolo d'acconto dell'Ires per € 527.223 (Rigo GN19).

In data 31/10/2006 la società Fustelpack S.p.A. (terza consolidata), codice fiscale 00854550407, ha presentato all'Agenzia delle Entrate la "propria" dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2005 (Allegato n. 7), dichiarando, ex Art. 118, primo comma, del T.U.I.R., ai fini della determinazione del reddito complessivo del consolidato fiscale, un reddito di € 5.067.178 (Rigo GN5). La società, ai sensi e per gli effetti dell'Art. 9, terzo comma, del D.M. 9/6/2004 e dell'Art. 79 del T.U.I.R., ha altresì dichiarato di aver subito ritenute alla fonte a titolo di acconto per € 13.817 (Rigo GN17) e di aver effettuato versamenti a titolo d'acconto dell'Ires per € 1.954.656 (Rigo GN19).

L'omessa trasmissione della dichiarazione Mod. CNM 2006 per il periodo d'imposta 2005

Per mero errore materiale, l'operatore incaricato di provvedere all'invio telematico della dichiarazione CNM 2006 Consolidato nazionale della società consolidante, per il periodo d'imposta 2005, tempestivamente redatta e sottoscritta dal Legale rappresentante e dal Revisore contabile, ha trasmesso all'Agenzia delle Entrate in data 27/10/2006 (protocollo 06102709325110103 file 6CN2006\_0003.ccf) (Allegato n. 8) non la dichiarazione in parola, ma piuttosto - nuovamente - la Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale già inviata in data 28/10/2005.

La Comunicazione inviata dall'Agenzia delle Entrate Centro Operativo di Venezia

L'Agenzia delle Entrate Centro Operativo di Venezia ha inviato alla società, con riguardo alla dichiarazione CNM 2007 Consolidato nazionale per il periodo d'imposta 2006, tempestivamente presentata, comunicazione prot. 13510732425 - 2 del 20/10/2009

(Allegato n. 9) con la quale veniva rettificato in Euro "zero" l'importo per «eccedenza d'imposta risultante dalla precedente dichiarazione» dichiarato dalla società in € 2.041.176,00.

La trasmissione della dichiarazione Mod. CNM 2006 per il periodo d'imposta 2005

A seguito di contatti telefonici intercorsi con i funzionari dell'Agenzia delle Entrate Centro Operativo di Venezia si è quindi venuti a conoscenza che all'Agenzia delle Entrate non risultava presentata la dichiarazione CNM 2006 Consolidato nazionale della società per il periodo d'imposta 2005.

Verificato che la società era incorsa in tale materiale omissione, la stessa, in ossequio ai principi di collaborazione con l'Amministrazione finanziaria e di buona fede dei propri comportamenti, ha provveduto in data 23/11/2009 a trasmettere all'Agenzia delle Entrate, a mezzo del servizio telematico (protocollo 09112314272239621 file CNM2006\_0002.cef (Allegato n. 10)), la dichiarazione CNM 2006 Consolidato nazionale della società, per il periodo d'imposta 2005, così come, sin dall'origine, redatta e sottoscritta dal Legale rappresentante e dal Revisore contabile.

Ciò premesso in fatto la ricorrente eccepisce in via pregiudiziale l'illegittimità della cartella di pagamento, in quanto il disconoscimento di un credito d'imposta non può avvenire con un mero atto di iscrizione a ruolo, senza la preventiva notifica di un Atto di accertamento. Cita a sostegno l'ordinanza della Corte Costituzionale n. 430 del 7/4/88 (Allegato n. 11), secondo cui "la liquidazione ex Art. 36 - bis D.P.R. n. 600/1973 è operata sulla base delle dichiarazioni presentate mediante un mero riscontro cartolare, nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla legge, vertenti su errori materiali e di calcolo immediatamente rilevabili senza necessità di alcuna istruttoria". Ed ancora che "... ove viceversa sussistesse (n.d.a. una valutazione giuridica) è diritto vivente la non percorribilità della procedura ex Art. 36 - bis, essendo necessario in tal caso un vero e proprio atto di accertamento".

Sulla natura eccezionale della liquidazione delle imposte in base all'Art. 36 - bis del D.P.R. n. 600/1973, che non tollera applicazioni estensive ad ipotesi diverse da quelle indicate da tale norma cita le Sentenze della Corte di Cassazione nn. 10934/1991, 12998/1991 e 3119/2000. Rileva infatti che l'applicazione della norma citata è limitata ai meri casi di riscontro cartolare, non implicante alcuna valutazione giuridica e/b l'esame di atti diversi dalla dichiarazione stessa: si tratta, in altri termini, dei soli casi in cui il debito d'imposta emerge *ictu oculi* in sede di controllo formale della dichiarazione.

Nel merito eccepisce quanto segue:

1) Violazione delle disposizioni in merito alla determinazione dell'imposta dovuta in presenza di consolidato fiscale Efficacia del regime di consolidato fiscale per i periodi d'imposta 2005 e 2006

Rileva che l'Agenzia delle Entrate, con 1 R.M. n. 168 del 12/7/2007, ha avuto modo di affrontare, a livello interpretativo, la fattispecie della omissione della presentazione della dichiarazione CNM da parte del soggetto operante in qualità di capogruppo e delle sue conseguenze in termini operativi.

Nella circostanza oggetto di risoluzione, come peraltro nella fattispecie oggetto della presente controversia,

- l'opzione da parte dei soggetti interessati all'adesione al regime di consolidato nazionale è stata correttamente e tempestivamente esercitata, secondo le modalità previste dagli Artt. 119 del D.P.R. n. 917/1986 e 5 del D.M. 9/6/2004;

- i soggetti partecipanti al regime di consolidato nazionale hanno tempestivamente presentato le proprie dichiarazioni dei redditi "individuali" per il periodo d'imposta 2005. In particolare, in ciascuna dichiarazione era presente il Quadro GN, contenente tutti i dati rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta dovuta.

In forza di quanto precede, rileva che l'omessa presentazione della dichiarazione CNM per il periodo d'imposta 2005 - avvenuta per mero errore materiale dell'operatore incaricato - non comporti il venir meno del regime di consolidato fiscale per i periodi d'imposta 2005 e 2006. L'elenco delle operazioni interruttive dell'efficacia dell'opzione per il regime di consolidato fiscale, di cui all'Art. 13 del D.M. 9/6/2004, presenta infatti carattere tassativo, e tra queste non è ricompresa l'omessa presentazione del modello CNM.

Conseguentemente, il regime di consolidato fiscale per i periodi d'imposta sta 2005 e 2006 è certamente operativo secondo il suo naturale meccanismo di funzionamento ed è produttivo degli effetti tipici, ivi compresa la disposizione dell'Art. 9, terzo comma, del D.M. 9/6/2004. Nel caso specifico trattato dalla Risoluzione l'Agenzia delle Entrate ha infatti escluso solo la possibilità del riporto a nuovo della perdita fiscale, in quanto esplicitamente previsto dall'Art. 9, secondo comma, del D.M. 9/6/2004.

Nulla viene detto in merito al riporto delle eccedenze, posto che alle medesime risultano applicabili i principi generali, ivi compresa la già richiamata disposizione dell'Art. 9, terzo comma, del D.M. 9/6/2004, la quale esplicitamente richiama l'applicazione dell'Art. 78 (Detrazione d'imposta per oneri), 79 (Scomputo degli acconti) e 80 (Riporto o rimborso delle eccedenze) del T.U.I.R.

A sostegno dell'illegittimo disconoscimento dell'utilizzo dell'eccedenza di imposta oggetto di ripresa rileva ulteriormente che

#### Natura della dichiarazione Mod. CNM

La dichiarazione Modello CNM è semplicemente finalizzata all'effettuazione della sommatoria degli elementi fiscali dichiarati dalle singole società partecipanti al consolidato (con specifico riguardo a redditi, alle eccedenze, alle ritenute ed agli acconti) ed alla liquidazione dell'IRES dovuta, nel rispetto del principio generale secondo cui l'obbligazione tributaria nasce in capo alle singole società partecipanti al consolidato, le quali mantengono la loro soggettività passiva sostanziale e procedimentale.

Fatti, stati e qualità già in possesso dell'Amministrazione finanziaria

Il reddito e l'imposta effettivamente dovuta possono essere determinati d'"ufficio" (tale è il riferimento testuale utilizzato nella R.M. n. 168 del 12/7/2007) dall'Agenzia delle Entrate sulla base dei dati contenuti nel Quadro GN delle quattro dichiarazioni presentate dalle società che hanno optato per il regime di consolidamento.

Evidenza in particolare che dai fatti emerge pacificamente che:

- il reddito globale del periodo d'imposta 2005, ex Art. 118 del T.U.I.R., è pari a € 8.792.119 e l'IRES (33%) è pari a € 2.901.339.

Ed in forza della sommatoria dei dati dichiarati dalle singole società all'Agenzia delle Entrate, a mezzo del Quadro CN, l'eccedenza IRES per il periodo d'imposta 2005, pari a € 2.041.176, altro non è che la risultante matematica dello scomputo dall'IRES netta di € 2.901.339,

- delle ritenute subite dalle quattro società, per complessivi € 60.667,

- delle eccedenze di credito risultanti dalle dichiarazioni dei redditi per il periodo d'imposta 2004 per complessivi € 950.554 e,
- dagli acconti IRES tempestivamente effettuati per l'importo complessivo di € 3.931.354.

Il tutto, come risulta dai rispettivi Quadri GN dei Mod. Unico 2006 presentati da ciascuna delle quattro società partecipanti al consolidato fiscale e dai pagamenti effettuati nel corso del 2005 a titolo di acconto, a mezzo di modelli F24: dati tutti nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, allegati al ricorso sub nn. 4, 5, 6 e 7.

Richiama a sostegno la Sentenza della Corte di Cassazione n. 1930 del 10/2/2001.

2. La trasmissione tardiva della dichiarazione Mod. CNMJ2006 per il periodo d'imposta 2005

Rileva la ricorrente che la Suprema Corte di Cassazione ha in diverse occasioni espresso una serie di principi applicabili in materia di dichiarazioni dei redditi dei contribuenti.

In particolare, nella Sentenza n. 15063 del 25/10/2002 ha statuito che "si rivelerebbe difficilmente compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (ex Art. 53) e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (ex Art. 97, primo comma) un sistema legislativo che, negando la rettificabilità della dichiarazione, si proponesse di sottoporre il contribuente ad un prelievo fiscale sostanzialmente e legalmente indebito".

Ed ancora, con la Sentenza n. 8972 del 20/6/2002, la Suprema Corte ha riconosciuto ampia emendabilità al comportamento del contribuente, quale espressione di un principio generale del sistema tributario, considerato che:

- i) la dichiarazione non ha valore confessorio,
- ii) essa non costituisce fonte dell'obbligazione tributaria, ma si inserisce nell'ambito di un più complesso procedimento di accertamento e riscossione,
- iii) i principi della capacità contributiva e di buona amministrazione rendono intollerabile un sistema legale che impedisse al contribuente di dimostrare l'inesistenza difatti giustificativi del prelievo.

Rileva pertanto che "il contribuente può procedere alla rettifica di errori di qualsiasi genere, anche dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione e tale rettifica, se formulata, deve essere presa in considerazione dall'Ufficio ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta".

Fa presente che la società ha proceduto alla trasmissione della dichiarazione Mod. CNM/2006 per il periodo d'imposta 2005. Trasmissione che, seppur tardiva, consente al Giudice tributario di poter assicurare l'attuazione del prelievo in proporzione all'effettiva capacità contributiva, manifestata dal contribuente.

3) Violazione del principio generale di divieto della doppia imposizione di cui all'Artt. 67 del D.P.R. n. 600/ 1973 e 163 del D.P.R. n. 917/ 1986 Eccepisce che la ripresa dell'Amministrazione comporterebbe una violazione del principio del "divieto di doppia imposizione".

Rileva infatti che l'ordinamento tributario, in ossequio al principio costituzionale di capacità contributiva, impone di tenere conto di tutte le imposte pagate in relazione al medesimo presupposto di imposizione: nella fattispecie, di tutte le imposte versate a titolo di IRES.

Il principio del divieto di doppia imposizione - contenuto nell'Art. 67 del D.P.R. n. 600/1973 e riprodotto dall'Art. 163 del D.P.R. n. '917/1986, prevede che "la stessa

imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi". Rileva che trattasi di principio qualificato dalla Corte di Cassazione (cfr. Sentenza n. 1930/2001) come "vero e proprio principio fondamentale, non soltanto come canone interpretativo, ma anche un diretto rilievo pratico nell'ambito dell'attività di accertamento".

4. Applicabilità anche alle imposte dirette dei principi esplicitamente espressi in materia di Iva

Crediti Iva emergenti da dichiarazioni annuali omesse o tardive.

Ritiene la ricorrente che i principi espressi dalla RM n. 74/E del 19/4/07 e dalla Corte di Cassazione in merito al diritto alla detrazione di credito emergenti da dichiarazioni omesse o tardive debba trovare applicazione anche in ordine ai crediti Irap ed Irpef maturati nell'anno di omessa presentazione della dichiarazione".

Richiama le conclusioni della Suprema Corte secondo cui: "la scrivente è dell'avviso che l'eccedenza di credito Iva maturata in un anno in cui la dichiarazione annuale risulta omessa potrà essere computata in detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto - fermo restando il potere/dovere dell'ufficio, nell'ambito del programma annuale dell'attività di controllo, di accertare l'esistenza del credito medesimo maturato nell'anno in cui la dichiarazione annuale è stata omessa, a norma del richiamato art. 55 del D.P.R. n. 633 del 1972".

Processo tributario quale impugnazione - merito

Eccepisce che non è invocabile un difetto di competenza di codesto On.le Collegio ad accertare l'esistenza del credito IRES in parola.

Rileva che il processo tributario non è annoverabile tra quelli di impugnazione - annullamento" ma tra quelli di "impugnazione merito", in quanto non è diretto alla mera eliminazione dell'atto impugnato ma piuttosto alla pronunzia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

In tal senso, rientra nella competenza di questa On.le Commissione Tributaria la competenza ad accertare il credito IRES maturato dal contribuente nel periodo d'imposta 2005 e dichiarare la legittimità dello scomputo dello stesso in sede di liquidazione dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta 2006.

5) Violazione delle disposizioni di cui all'Art. 6, secondo comma, della Legge n. 212/2000

Eccepisce che è nei fatti che l'Amministrazione finanziaria ha omesso di seguire la procedura prevista dall'Art. 6, secondo comma, della Legge n. 212/2000, il quale prevede esplicitamente che "l'Amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale di un credito".

Nessuna informazione è stata fornita al contribuente in merito al mancato riconoscimento del credito prima della Comunicazione inviata dal Centro Operativo di Venezia, la quale tuttavia deve essere qualificata come prima richiesta di pagamento e non può essere pertanto considerata come atto avente alcuna delle finalità previste dall'Art. 6 citato.

6) Il principio generale del divieto di indebito arricchimento

Eccepisce che il mancato scomputo dell'eccedenza derivante da imposte effettivamente versate determinerebbe, in fatto ed in diritto, un indebito incameramento da parte dell'Erario. Sul punto richiama le seguenti sentenze della Cassazione civile: 26/02/2004 n. 3904, 25 febbraio 1998 n. 2063 e 1012 - 1992 n. 13091.

Rileva che si tratterebbe, in altri termini, con tutta evidenza di un "indebito arricchimento" ex Art. 2033 codice civile perpetrato ai danni del contribuente senza giusta causa, come recita il successivo Art. 2041 codice civile (cfr. Cass. trib. Sent. 05/01/2005, n. 140).

7) Assenza di danno per l'Erario e violazione delle disposizioni di cui all'Art. 1, primo e quarto comma, del D.lgs. n. 471/1997 in materia di sanzioni amministrative

Nel richiamare il disposto dell'art. 1 del D.lgs. n. 471/1997 la Società ricorrente rileva che nella fattispecie in controversia, pur in presenza di omessa dichiarazione dei redditi, non si è in presenza di alcuna maggiore imposta dovuta e pertanto nessuna sanzione può essere legittimamente irrogata.

8) Assenza di danno per l'Erario e violazione delle disposizioni di cui all'Art. 10, terzo comma, della Legge n. 212/2000 in materia di sanzioni amministrative

Eccepisce infine che nessun danno è stato arrecato all'Erario e ciò in quanto, come dimostrato, le imposte dovute sono state versate.

Richiama pertanto la disposizione dell'Art. 10, terzo comma, della Legge n. 212/2000, la quale dispone che "le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta".

Chiede l'accoglimento delle seguenti conclusioni:

dichiarare la nullità in radice, l'illegittimità e/o l'inefficacia della cartella di pagamento impugnata tenuto conto delle questioni pregiudiziali indicate e dei motivi di fatto e di diritto esposti in ricorso.

Chiede altresì la condanna alle spese di giudizio.

Con atto di costituzione del 4 ottobre 2010 l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale I di Milano eccepisce in via pregiudiziale la correttezza della procedura di liquidazione dell'imposta ex art. 36 bis del DPR 600/73 evidenziando che "il sistema ha disconosciuto l'ammontare indicato dal contribuente nel mod. CNM / 2007 a titolo di eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione proprio perché dalla precedente dichiarazione (mod. CNM72006) che risulta omessa non risulta alcun importo a credito".

Contesta l'eccepita violazione dell'art. 6 L. 212/00 rilevando che la notificazione della cartella è stata preceduta da comunicazione del Centro operativo di Venezia avverso il quale la ricorrente ha proposto istanza di autotutela.

Nel merito insiste nel disconoscimento dell'eccedenza riportata rilevando che l'omessa presentazione del modello CNM non consente il riporto a nuovo di credito maturato nell'anno in cui la presentazione della dichiarazione è stata omessa (cfr. RM 168/2007). Rileva l'Ufficio che il silenzio del DM 9/6/2004 (che disciplina la materia del concordato) in materia di crediti è stato superato dallo stesso legislatore per mezzo delle istruzioni alla compilazione del modello consolidato laddove l'espressione "eccedenza derivante dal modello CMN 2005 sta proprio a significare che possono essere riportati esclusivamente i crediti risultanti dalla dichiarazione dei redditi (proprio come viene specificato dall'art. 9 citato sul riporto delle perdite)".

Eccepisce pertanto che il ricorrente non avrebbe dovuto riportarsi a nuovo l'eccedenza ma avrebbe dovuto, per mezzo della procedura previsto dall'art. 38 DPR 602/73 richiedere a rimborso l'intero ammontare delle somme derivanti dai versamenti superiori al dovuto.

Rileva infatti che per prassi e giurisprudenza consolidata qualora un contribuente ometta di dichiarare un credito o erroneamente lo indichi in maniera inferiore lo stesso contribuente possa presentare una dichiarazione integrativa nei termini e alle condizioni previste nell'art. 2 c. 8 bis del DPR 322/98. Decorso il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo a quello in cui è stato commesso l'errore il contribuente non può più presentare dichiarazioni integrative ma deve recuperare le somme versate in eccesso presentando istanza di rimborso dei versamenti diretti nel termine di 48 mesi dal versamento (cfr. RM 459/08).

Eccepisce che nel caso di specie ci troviamo di fronte ad un credito inesistente avendo il contribuente ometto di presentare la dichiarazione. A nulla rilevando la dichiarazione inviata telematicamente in data 23.11.09 (con oltre tre anni di ritardo) da considerarsi omessa ai sensi dell'art. 2 del DPR 322/1998.

Chiede pertanto il rigetto del ricorso e la condanna della ricorrente al pagamento delle spese del giudizio.

Con memoria depositata in data 18 novembre 2010 la ricorrente nel replicare alle controdeduzioni dell'Ufficio ribadisce tutto quanto dedotto nel ricorso evidenziando che in forza dell'art. 9 terzo comma del DM 9/6/04 risultano applicabili le disposizioni dell'art. 78 (detrazioni di imposta per oneri), 79 (scomputo degli acconti) e 80 (riporto o rimborso delle eccedenze) del TUIR.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

In via preliminare la Commissione Tributaria adita ritiene legittimo il controllo formale della dichiarazione ex art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 finalizzato a snellire l'attività d'ufficio nei casi in cui l'esistenza del debito di imposta emerga icto oculi da un controllo meramente cartolare rendendo superflua la rettifica.

Nel caso di specie, infatti, l'Amministrazione Finanziaria ha disconosciuto il credito di € 2.041.176,00 portato in compensazione nella dichiarazione di consolidato CNM 2007 redditi 2006 risultante dalla dichiarazione modello CNM 2006 anno di imposta 2005 presentata in ritardo.

Invero sulla base dei dati contabili forniti dallo stesso contribuente anche attraverso le dichiarazioni presentate da ciascuna delle quattro società partecipanti al consolidato fiscale l'Agenzia delle Entrate ha disconosciuto l'eccedenza IRES per il periodo di imposta 2005 pari a € 2.041.176,00 determinata scomputando dall'IRES netta di € 2.901.399,00

- le ritenute subite dalle quattro società, per complessivi € 60.667,
- le eccedenze di credito risultanti dalle dichiarazioni dei redditi per il periodo d'imposta 2004 per complessivi € 950.554 e,
- gli acconti IRES tempestivamente effettuati per l'importo complessivo di € 3.931.354

Esaminando infatti le dichiarazioni presentate dalle seguenti Società partecipanti al consolidato per l'anno di imposta 2005 emergono i seguenti redditi e crediti

Smurfit Kappa Holdings Italia S.p.A. reddito 4.438.321

Ritenute acconto € 4.016,00 (GN 17)

Versamenti acconto ires € 23.645,00 (GN 19)

Smurfit Sisa S.p.A. reddito 5.529.072

Eccedenza 2004 950.554,00 (GN8)

Ritenute acconto € 31.112 (GN 17)

Versamenti acconto ires 1.425.831,00 (GN19)

Nettingsdorfer Italia S.p.A. reddito 2.661.756

Ritenute di acconto 11.722,00 (GN17)

Versamenti acconto ires 527.223,00 (GN 19)

Fustelpack S.p.A. reddito 5.067.178

Ritenute acconto 13.817,00 (GN 17)

Versamenti acconto 1.954.656,00 (GN 19)

Proprio dalla sommatoria degli elementi fiscali dichiarati dalle singole società partecipanti al consolidato, (cfr. comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale trasmessa in data 28/10/05 da Smurfit Holdings & Services Italia S.p.A. ora Smurfit Kappa Holdings Italia S.p.A. cfr sub. doc. 3) incontestate da parte dell'Ufficio ovvero dalle risultanze dei quadri GN dei modelli UNICO 2006 di dette società scaturisce l'automatica liquidazione dell'IRES tale da consentire la determinazione dell'eccedenza IRES portata in compensazione nella dichiarazione CNM 2007 redditi 2006 della ricorrente.

Il mancato riconoscimento di tale eccedenza comporterebbe una doppia imposizione vietata dal disposto dell'art. 67 del DPR 600/73, riprodotto dall'art. 163 del DPR n. 917/86 con conseguente indebito arricchimento dell'Amministrazione Finanziaria.

Alla luce di quanto sopra stante la legittimità dell'eccedenza IRES portata in compensazione nel modello CNM 2007 redditi 2006 della ricorrente per € 2.041.176 ne consegue l'annullamento del ruolo e della relativa cartella di pagamento con conseguente accoglimento del ricorso.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese di lite stante la peculiarità del caso e comunque per aver la ricorrente con il proprio comportamento dato origine al motivo della ripresa.

#### **P.Q.M.**

la Commissione Tributaria Provinciale di Milano accoglie il ricorso annullando il ruolo impugnato e la relativa cartella di pagamento.

Spese compensate.