



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Salerno**
ente pubblico non economico

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA

2020

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA
PERIODICO SEMESTRALE

Iscritto al n. 922 del Registro della stampa periodica presso il Tribunale di Salerno

EDITORE E PROPRIETARIO

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLA CIRCOSCRIZIONE DEL TRIBUNALE
DI SALERNO

info: info@commercialistisalerno.it

EDIZIONE A CURA DI

COMMISSIONE GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA

PRESIDENTE

GIULIA D'ANDREA

CONSIGLIERE DELEGATO

ANGELO FIORE

REDAZIONE

MARIA GIUSEPPINA DE GREGORIO, LUCA DE ROSA, LUCIANA CAPO

DIRETTORE RESPONSABILE

LUCA DE ROSA

IMPAGINAZIONE E STAMPA

GRAFICA & STAMPA MUTALIPASSI S.r.l. - SALERNO

Rivista licenziata per la stampa il 25 maggio 2023.

SOMMARIO

NOTE, ARTICOLI E COMMENTI

Accertamento basato su atto non conosciuto al contribuente: obbligo di motivazione e onere della prova, *nota a Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione VI, 15 luglio 2019, n. 2172*

- *Giulia D'Andrea*

pag. 18

Sull'utilizzabilità in sede contenziosa della documentazione non esibita in sede di preventivo contraddittorio, *nota a Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno - Sezione XII, 1 ottobre 2020, n. 4398*

- *Alessandro Sansone*

” 60

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE

Imposta sul reddito delle persone fisiche - Reddito di lavoro dipendente - Medico specialista dipendente dell'ASL - Indennità percepite per spese di viaggio sostenute per incarichi svolti in Comune diverso da quello di residenza - Funzione di reintegro patrimoniale - Sussiste - Non tassabilità - Sussiste

” 7

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Accertamento - Imposta sul valore aggiunto - Contraddittorio preventivo - Necessità - Eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'obbligo di contraddittorio - Onere in capo al contribuente di fornire la c.d. “prova di resistenza” - Sussiste

” 34

TRIBUTI LOCALI

Imu - Accertamento - Abitazione principale ed altri immobili non detenuti - Opposizione del contribuente debitamente documentata - Onere di provare i fatti posti a base della pretesa erariale - Grava sull'ufficio

” 13

Imu - Sanzioni - Violazione tributaria reiterata in più anni d'imposta - Applicabilità del principio di continuazione *ex art.* 12, comma 5, D.Lgs. 472/1997 - Sussiste pag. 15

Notificazioni - Tributi locali - Accertamento - Spedizione dell'atto avvenuta entro il termine di decadenza - Principio di scissione degli effetti della notifica - Inapplicabilità ” 56

IMPOSTE E TASSE

ACCERTAMENTO

Imposta di registro - Imposta su decreto ingiuntivo - Avviso di liquidazione - Motivazione *ex art.* 7 L. n. 212/2000 - Caratteristiche ” 9

Imposta di registro - Imposta su atto enunciato in decreto ingiuntivo - Negozio che ha dato luogo al ricorso per decreto ingiuntivo - Tassazione per enunciazione - Non sussiste ” 9

Imu - Accertamento - Abitazione principale ed altri immobili non detenuti - Opposizione del contribuente debitamente documentata - Onere di provare i fatti posti a base della pretesa erariale - Grava sull'ufficio ” 13

Accertamento - Motivazione *per relationem* - Rinvio ad un p.v.c. non prodotto in giudizio - Legittimità - Non sussiste - Difetto di motivazione e di prova della pretesa impositiva - Infondatezza dell'accertamento - Consegue ” 17

Accertamento delle imposte sul reddito - Utili percepiti dal socio - Presunzione di distribuzione extra-contabile di dividendi occultati - Applicabilità nei confronti di socio estraneo alla gestione - Non sussiste ” 24

Liquidazione *ex art.* 36 ter D.P.R. 600/73 - Cartella di pagamento - Recupero di spese per interventi di risparmio energetico non sufficientemente documentate - Esibiti attestati di bonifico delle spese sostenute e comunicazione dell'amministratore del condominio dei lavori eseguiti - Idoneità della documentazione esibita per le spese sostenute - Sussiste ” 27

Accertamento delle imposte sui redditi - Accertamento sintetico - Disponibilità di imbarcazioni e autovetture quali elementi posti a base della ricostruzione sintetica del reddito - Integra presunzione legale relativa - Possibilità per il contribuente di fornire prova contraria - Sussiste - Onere della prova - Grava sul contribuente ” 30

Accertamento - Irap - Reddito di lavoro autonomo - Presenza di collaboratori con mansioni meramente esecutive - Autonoma organizzazione - Non sussiste pag. 32

Accertamento - Imposta sul valore aggiunto - Contraddittorio preventivo - Necessità - Eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'obbligo di contraddittorio - Onere in capo al contribuente di fornire la c.d. "prova di resistenza" - Sussiste " 34

Accertamento Irpef - Redditi di società di persone estinta - Imputazione al socio accomandante deceduto - Responsabilità degli eredi limitata a quanto riscosso a seguito della liquidazione - Si applica " 37

Obbligazione tributaria - Successione per causa di morte - Accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario - Responsabilità degli eredi limitata al valore dei beni dell'asse ereditario - Si applica " 37

Accertamento Irpef - Eredi del socio di società estinta - Trasmissibilità delle sanzioni - Non sussiste " 37

Accertamento - Accertamento delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto - Accertamento induttivo puro - Rilevanza dei costi determinati in via presuntiva - Sussiste " 41

Accertamento - Avviso di accertamento - Sottoscrizione da parte di funzionario non Capo dell'ufficio - Delega di firma - Necessità - Contestazione della carenza da parte del contribuente - Onere gravante sull'Ufficio di esibire la delega - Sussiste - Omessa produzione di valida delega di firma - Nullità dell'avviso impugnato - Sussiste " 45

Notificazioni - Tributi locali - Accertamento - Spedizione dell'atto avvenuta entro il termine di decadenza - Principio di scissione degli effetti della notifica - Inapplicabilità " 56

NOTIFICAZIONI

Notificazioni - Accertamento - Notifica eseguita presso luogo diverso dalla sede sociale - Differenza tra reale residenza anagrafica e quella indicata nella dichiarazione dei redditi - Invalidità della notificazione avvenuta presso quest'ultimo indirizzo - Non sussiste " 51

Notificazioni - Accertamento - Irreperibilità del destinatario - Notificazione ai sensi dell'art. 140 c.p.c. - Raccomandata postale contenente l'avviso di deposito dell'atto nella Casa comunale - Consegna effettuata da agente postale privato ante Legge n. 124/2017 - Inesistenza giuridica della notificazione - Sussiste " 54

Notificazioni - Tributi locali - Accertamento - Spedizione dell'atto avvenuta entro il termine di decadenza - Principio di scissione degli effetti della notifica - Inapplicabilità

pag. 56

CONTENZIOSO

Accertamento - Contraddittorio endoprocedimentale - Necessità di produrre nuovi documenti da parte del contribuente in corso di contraddittorio - Concesso termine irrituale da parte dell'Ufficio per non incorrere in decadenze - Documenti prodotti solo in sede giudiziale - Inutilizzabilità *ex art. 32 D.P.R. n. 600/1973* - Non si applica

” 58

Procedimento - Commissioni tributarie - Giudizio avanti le Commissioni - Principio della non contestazione dei fatti dedotti dalle parti - Si applica - Rende pacifici i fatti non contestati

” 58

Procedimento - Ricorsi - Atti impugnabili - Cartella di pagamento, ruolo e iscrizione ipotecaria non validamente notificati di cui si acquisisca notizia attraverso estratto di ruolo del 25/10/2018 - Autonomia impugnabilità - Sussiste

” 65

RISCOSSIONE

Riscossione - Intimazione di pagamento per Iva, Irap e sanzioni - Notifica avvenuta oltre il termine di cinque anni dalla notifica della relativa cartella di pagamento - Prescrizione quinquennale delle sanzioni - Sussiste

” 67

INDICE CRONOLOGICO

Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione VII, 28 giugno 2019, n. 1988	pag. 13
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione VII, 15 luglio 2019, n. 2146	” 7
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione VI, 15 luglio 2019, n. 2172	” 17
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione III, 31 luglio 2019, n. 2000	” 24
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione IX, 31 luglio 2019, n. 2291	” 49
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione VII, 2 settembre 2019, n. 2413	” 27
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione IX, 23 settembre 2019, n. 2522	” 30
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione XII, 2 ottobre 2019, n. 7383	” 34
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione X, 9 ottobre 2019, n. 2791	” 51
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione VII, 28 ottobre 2019, n. 3783	” 15
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione X, 2 novembre 2019, n. 3670	” 37
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione IV, 18 novembre 2019, n. 3534	” 32
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione XII, 20 novembre 2019, n. 8711	” 67
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sez. XII, 25 novembre 2019, n. 311	” 54

Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione V, 2 dicembre 2019, n. 8997	”	41
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione II, 5 dicembre 2019, n. 4115	”	56
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione XIV, 16 dicembre 2019, n. 4527	”	45
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione II, 24 settembre 2020, n. 4228	”	9
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione XII, 1 ottobre 2020, n. 4398	”	58
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione IX, 16 dicembre 2020, n. 355	”	65

NON SONO IMPONIBILI LE SOMME PERCEPITE DAL MEDICO DELL'ASL PER TRASFERTE

Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione VII, 15 luglio 2019, n. 2146

Pres. Gargano - Rel. Ferrara

Impost a sul reddito delle persone fisiche - Reddito di lavoro dipendente - Medico specialist a dipendente dell'ASL - Indennità percepite per spese di viaggio sostenute per incarichi svolti in Comune diverso da quello di residenza - Funzione di reintegro patrimoniale - Sussiste - Non tassabilità - Sussiste

Le somme corrisposte dall'Asl al dipendente medico specialista ambulatoriale a titolo di indennità per spese di viaggio sostenute per incarichi svolti in Comune diverso da quello di residenza, a norma dell'art. 35 del D.P.R. 271 del 2000 in materia di esecuzione dell'accordo collettivo di lavoro, hanno la funzione di ripristinar e il patrimonio del prestatore d'opera depauperato a causa degli esborsi effettivamente sostenuti nell'interesse dell'amministrazione datrice di lavoro e, pertanto, non sono assimilabili a retribuzione né assoggettabili ad imposta ai sensi dell'art. 48 Tuir.

Svolgimento del processo

T.A. ha impugnato il silenzio rifiuto opposto dall'Agenzia delle Entrate in merito alla richiesta di rimborso di somme illegittimamente trattenute dall'ASL di Salerno su importi percepiti tra l'anno 2012 e l'anno 2015, in qualità di medico ambulatoriale, a titolo di rimborso di spese di viaggio.

Ha richiamato, in proposito, l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 6793/2015,

che - come è noto - ha escluso la tassabilità dei rimborsi spese dovuti ai medici specialisti ambulatoriali per lo svolgimento di incarichi presso ambulatori siti fuori del Comune di residenza.

1. L'Agenzia, costituitasi in giudizio, ha dedotto l'inammissibilità del ricorso per tardività, sul rilievo che non vi è stato silenzio rifiuto, bensì diniego espresso, mediante atto notificato alla parte in data 25.1.2017. All'uopo ha prodotto, direttamente all'udienza dell'11.2.2019, l'atto di diniego espresso e la relata della notifica: il ricorso, depositato solo il 26.8.2019, dovrebbe dunque considerarsi tardivo, avuto riguardo alla data di notifica dell'atto espresso di diniego.

Il ricorrente, a seguito del deposito intervenuto l'11.2.2019, ha chiesto rinvio al fine di compiere le verifiche necessarie alla proposizione di un'eventuale querela di falso della relata di notifica.

All'odierna udienza, peraltro, ha solo dedotto l'inutilizzabilità del documento, in quanto depositato dall'Ufficio direttamente all'udienza dell'11 Febbraio 2019 e dunque oltre il termine perentorio previsto dall'art. 32, c. 1 D.Lgs. 546/92 (venti giorni liberi prima dell'udienza).

2. Nel merito ha rilevato che il principio espresso dalla Suprema Corte e richiamato dal ricorrente si riferisce alle ipotesi equiparabili a quella dell'indennità corrisposta dal Ministero del Lavoro ai propri ispettori, per incarichi svolti in luoghi diversi dalla sede di lavoro: è a quest'ultimo elemento, pertanto - e non alla residenza anagrafica - che deve aversi riguardo al fine di stabilire la tassabilità delle spese.

Va preliminarmente esaminata la questione della tempestività del ricorso.

La Suprema Corte, pronunciandosi sulla problematica in relazione al giudizio di appello, ha affermato che nel processo tributario l'art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992 fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti posti dall'art. 345 c.p.c., ma tale attività processuale va esercitata - stante il richiamo operato dall'art. 61 del citato D.Lgs. alle norme relative al giudizio di primo grado - entro il termine previsto dall'art. 32, comma 1, dello stesso decreto, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza, con l'osservanza delle formalità di cui all'art. 24, comma 1, dovendo, peraltro, tale termine ritenersi, anche in assenza di espressa previsione legislativa, di natura perentoria, e quindi previsto a pena di decadenza, rilevabile d'ufficio dal giudice *anche nel caso di rinvio meramente interlocutorio dell'udienza o di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva* (Cass., Sez. 5 - Sentenza n. 29087 del 13/11/2018).

In applicazione di questo principio la documentazione, prodotta dall'ufficio solo in occasione dell'udienza, deve considerarsi non utilizzabile perché depositata oltre il termine di legge; ulteriore conseguenza è che non può trovare accoglimento l'eccezione di tardività del ricorso, che trovava il proprio fondamento proprio in detta documentazione.

Motivi della decisione

Nel merito il ricorso è fondato.

La norma di riferimento è l'art 35 D.P.R. 271/2000 (Regolamento di esecuzione dell'accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici specialisti ambulatoriali interni) che, al primo comma, statuisce che "per incarichi svolti in Comune diverso da quello di residenza, purché entrambi siano compresi nello stesso ambito zonale, viene corrisposto, per ogni accesso, un rimborso spese nella misura di L. 533 per chilometro a decorrere dal 1 gennaio 2000".

Nel secondo comma sono enunciati i criteri per la determinazione del rimborso: "la misura di tale rimborso, limitatamente al 50%, viene rideterminata con cadenza semestrale al 1° gennaio e al 1° luglio sulla base del prezzo "ufficiale" della benzina "verde" (AGIP) a tali date per uguale importo in percentuale".

Orbene, è proprio sulla scorta di questa disciplina che la Suprema Corte ha affermato il principio secondo cui "le somme corrisposte per spese di viaggio effettivamente sostenute per lo svolgimento dell'incarico di medico specialista presso gli ambulatori esterni al comune di residenza sono percepite a titolo di rimborso spese, sicché hanno funzione restitutoria e di ripristino del patrimonio del prestatore d'opera e non sono assimilabili alla retribuzione, né assoggettabili ad imposta ai sensi dell'art. 48 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e dell'art. 48 del D.P.R. 29 settembre 1986, n. 917, poiché *la loro quantificazione è determinata non con criterio forfettario, ossia sganciata dall'effettivo esborso sostenuto dal prestatore d'opera, ma con specifica parametrizzazione al chilometraggio percorso ed al costo del carburante rilevato*" (Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 6793 del 02/04/2015).

Non vi è dubbio, dunque, che l'indennità di cui si tratta assolva alla concreta funzione di ripristinare il patrimonio del prestatore d'opera depauperato per causa degli esborsi effettivamente sostenuti nell'interesse dell'amministrazione datrice di lavoro e non debba - pertanto - essere assoggettata a tassazione.

Ne consegue l'accoglimento del ricorso e la condanna dell'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese in favore della controparte, che si liquidano in euro 500,00, oltre accessori di legge.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese in favore della controparte, che liquida in €500,00, oltre accessori di legge, con distinzione al procuratore intestatario.

È ILLEGITTIMA LA TASSAZIONE DELL'ATTO ENUNCIATO SE COSTITUISCE PRESUPPOSTO DI QUELLO TASSATO IN VIA PRINCIPALE

**Commissione Tributaria Regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno
Sezione II, 24 settembre 2020, n. 4228
Pres. Albini - Rel. Itri**

gli elementi costitutivi essenziali che avrebbero consentito di identificare la natura e il contenuto senza fare ricorso a elementi extratestuali.

I. Imposta di registro - Imposta su decreto ingiuntivo - Avviso di liquidazione - Motivazione ex art. 7 L. n. 212/2000 - Caratteristiche

Svolgimento del processo

II. Imposta di registro - Imposta su atto enunciato in decreto ingiuntivo - Negozio che ha dato luogo al ricorso per decreto ingiuntivo - Tassazione per enunciazione - Non sussiste

Con ricorso depositato il 17/1/2019 la società in epigrafe impugnava l'avviso di liquidazione n. 2015/DI/000001911/0/001, notificatole il 13/9/2018, per omesso versamento dell'imposta di registro relativa al decreto ingiuntivo emesso in suo favore dal giudice di Pace di Nocera Inferiore. Lamentava la società la violazione e la falsa applicazione degli artt. 37, 8 e 40 del D.P.R. n. 131/1986, in ragione dell'alternatività tra atti soggetti ad Iva e ad imposta di registro che impone l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa. Deduceva, poi, il difetto di motivazione dell'atto impugnato che non lo avrebbe messo in condizione di contestare compiutamente la pretesa tributaria.

I. In tema di imposta di registro su decreto ingiuntivo, l'obbligo di motivazione ex art. 7 legge 212 del 2000 non va inteso in senso formalistico ma va correlato alla funzione di porre il destinatario dell'atto in grado di comprendere le ragioni della pretesa impositiva e, in particolare, gli estremi dell'atto giurisdizionale sottoposto a tassazione, la base imponibile, il tipo di imposta, il riferimento normativo, anche in relazione all'eventuale imposta sull'atto enunciato in quello tassato in via principale. In tale caso non sussiste un obbligo di allegazione del provvedimento giurisdizionale.

Costitutosi in giudizio, l'Ufficio contestava il motivo relativo alla carenza di motivazione, risultando chiara la pretesa erariale relativa alla registrazione del decreto ingiuntivo, cui era stata applicata l'imposta di registro in misura fissa e non proporzionale, come erroneamente ritenuto dal ricorrente; alla registrazione del sottostante contratto di incarico professionale enunciato nel provvedimento giurisdizionale e dal quale scaturiva il credito, cui pure era stata applicata l'imposta di registro in misura fissa. Con memoria illustrativa la società ribadiva la censura di difetto di motivazione, contestava poi l'interpretazione data dall'Agenzia relativamente alla tassazione degli atti

II. In tema di imposta di registro su decreto ingiuntivo, il negozio che ha dato luogo al ricorso per lo stesso decreto, nella fattispecie costituito da un contratto per incarico professionale, non è tassabile per enunciazione insieme all'atto tassato in via principale, costituendo un suo presupposto e, per di più, essendo menzionato senza indicare

enunciati, posto che il D.I. non conteneva affatto l'enunciazione di un altro atto che avrebbe dovuto scontare l'imposta di registro. Invocava poi la giurisprudenza del giudice di legittimità in ordine al principio della necessaria allegazione all'avviso di liquidazione del provvedimento giudiziale cui afferisce l'imposta di registro.

Con sentenza n. 18967/2019 la C.T.P. rigettava il ricorso compensando le spese. Ritenne il primo giudice non sussistente il denunciato difetto di motivazione, trattandosi di registrazione di decreto ingiuntivo "*analiticamente riportato nel provvedimento di liquidazione*". Quanto al merito dell'imposta, precisava che il principio dell'alternatività tra imposta di registro ed Iva è risolto dall'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986 nel senso che gli atti soggetti ad Iva non sono sottoposti all'imposta di registro proporzionale bensì all'imposta fissa. Per il principio dell'enunciazione, poi, legittimamente l'Ufficio aveva tassato sempre con tassa fissa il negozio sottostante al provvedimento giurisdizionale. Rilevava, in proposito, che la normativa di riferimento era stata ritenuta costituzionalmente legittima dalla Corte Costituzionale.

La citata sentenza è stata impugnata dal contribuente, che ha svolto quattro motivi di censura: 1) *Err or in iudicando* nella parte in cui non è stata dichiarata la nullità degli avvisi di accertamento per difetto di motivazione per violazione dell'art. 7 legge 212/2000 nonché dell'art. 3 legge 241/90; 2) *Error in iudicando* nella parte in cui non è stata dichiarata la nullità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art. 40 D.P.R. 131/86; 3) *Error in iudicando* nella parte in cui non è stata dichiarata la nullità degli avvisi di accertamento impugnati per violazione e falsa applicazione dell'art. 22 D.P.R. 131/86; 4) *Error in iudicando* nella parte in cui non è stata dichiarata la nullità dell'avviso di accertamento per duplicazione dell'imposta di registro, quale conseguenza della violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'art. 37 del D.P.R. 131/86 e dell'art. 8

trf. I allegata al D.P.R. 131/86.

Si è costituito l'Ufficio affermando l'esattezza della sentenza e rivendicando la legittimità del proprio operato sulla base delle considerazioni già esplicitate in primo grado.

All'udienza del 17/09/2020 il Collegio ha assegnato la causa in decisione.

Motivi della decisione

L'appello è solo parzialmente fondato.

Non merita accoglimento la censura relativa al difetto di motivazione del provvedimento impugnato. Infatti, alla luce dell'orientamento del giudice di legittimità che questa Commissione ritiene di condividere, l'obbligo di motivazione (L. n. 212 del 2000, art. 7) non va inteso in senso formalistico ma va correlato alla funzione della motivazione stessa, consistente, essenzialmente, nel porre il destinatario dell'atto in grado di comprendere le ragioni della pretesa impositiva (tra le altre, da ult. v. Cass. 7389/2020). Orbene, nel caso di specie, l'obbligo della motivazione può dirsi soddisfatto con l'indicazione nell'avviso di liquidazione: degli estremi dell'atto giurisdizionale sottoposto a tassazione, della base imponibile, del tipo di imposta (fissa perché si dispone il pagamento di prestazioni soggette ad Iva), della relativa normativa di riferimento, della imposta di registro per l'atto enunciato, anche questa fissa, perché riguardante il negozio sottostante soggetto ad Iva, dei relativi richiami normativi.

Orbene, esclusa la sussistenza del vizio di motivazione ed acclarato che l'imposta sul decreto ingiuntivo è stata giustamente applicata in misura fissa, occorre verificare se sussiste per l'Agenzia un obbligo di allegazione all'avviso di liquidazione del provvedimento giurisdizionale. La doglianza in verità è stata esplicitata solo in appello e come tale sarebbe inammissibile per violazione dell'art. 57 D.Lgs n. 546/1992, tuttavia, potendo la censura essere ricompresa nel denunciato vizio di difetto di motivazione, ritiene il Collegio di poterla esaminare.

Come è noto il legislatore, all'art. 7, comma 1 della L. n.212/2000, al fine di assicurare che il contribuente possa avere piena comprensione dell'atto tributario, ha statuito che *“se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama”*. Il principio generale previsto dallo Statuto del contribuente si trova riaffermato in materia di imposta di registro dall'art. 52, comma 2 bis, D.P.R. n. 131/1982, a tenore del quale: *“se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale”*. La problematica si incentra dunque sul significato da attribuire alla espressione *“non conosciuto né ricevuto”* alla luce del principio di salvaguardia del diritto del contribuente di avere piena cognizione di tutti gli elementi che concorrono a formare il tributo. Sul punto l'interpretazione giurisprudenziale non si è espressa in maniera unanime, rinvenendosi talvolta decisioni che sembrano seguire criteri interpretativi più rigidi, nel senso di richiedere comunque che all'avviso di liquidazione venga allegata la sentenza (in tal senso v. Cass. n. 12468/2015; Cass. n. 18532/2010; Cass. n. 9299/2013; C17911/2014). Se, tuttavia, si legge con attenzione la motivazione di dette sentenze, è possibile scorgere che, nelle fattispecie concrete, trattandosi di imposta proporzionale, alla mancanza di allegazione della sentenza si era accompagnata altresì la mancata indicazione della base imponibile e/o dell'aliquota (v. Cass. n. 26731/2018, citata dal giudice di primo grado). Alla luce del principio generale di buona fede che deve assistere tutti i rapporti giuridici, a parere del Collegio sembra doversi preferire l'opinione che, qualora il contribuente sia in possesso degli atti richiamati nell'avviso o di questi avrebbe potuto venire a conoscenza usando l'ordinaria diligenza, l'allegazione della sentenza all'avviso di liquidazione dell'imposta di registro non sia necessaria, indipendentemente dalla circostanza

che la sentenza medesima sia stata o non notificata. Ciò che risulta necessario al fine di ottemperare all'obbligo di motivazione è che il contribuente sia posto in condizione di avere contezza del calcolo dell'imposta onde verificare la correttezza dell'operato dell'amministrazione (in tal senso, tra le altre, v. Cass. n. 22457/2018; Cass. n. 15625/2015; C.T.R. Campania n. 1977/2019).

I restanti motivi possono essere esaminati congiuntamente perché intimamente connessi.

La questione riguarda la legittimità o non dell'imposta di registro applicata all'atto sottostante al provvedimento giurisdizionale, ossia la c.d. imposta per enunciazione.

Sul punto, come giustamente sostenuto dall'Ufficio, il giudice di legittimità ha chiarito che l'art. 22 del D.P.R. n. 131/86, nello stabilire che se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o disposizioni verbali non registrate e posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene l'enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate, impone di assoggettare ad imposizione non solo gli atti enunciati soggetti a registrazione in termine fisso, bensì anche gli atti enunciati soggetti a registrazione in caso d'uso. È altresì vero che lo stesso giudice ha precisato che la mera enunciazione di un atto in un diverso contratto presentato per la registrazione non configura “caso d'uso” a norma dell'art. 6 del D.P.R. n. 131/86, ma, ciò nonostante, l'imponibilità dell'atto enunciato (soggetto a registrazione in caso d'uso) è stabilita dall'art. 22 del D.P.R. n. 131/86 (interpretando a contrario l'ultima parte del comma 1 della disposizione in esame) (Cass. 14/03/2007, n. 5946). Da ciò è stato dedotto che l'obbligo di corrispondere l'imposta di registro sussiste non solo se si verifica il caso d'uso ex art. 6 del D.P.R. n. 131/86, ma anche se l'atto viene enunciato in un atto sottoposto a registrazione. Circa gli atti enunciati in un provvedimento giurisdizionale, se l'atto non registrato viene, poi, indicato dal giudice nel provvedimento giurisdizionale, posto che si

realizza l'enunciazione di un atto non registrato in un atto soggetto a registrazione in termine fisso, è necessario, a norma dell'art. 22, co. 3, del D.P.R. n. 131/86, che sull'atto enunciato venga corrisposta l'imposta di registro. Ciò in quanto colpendo l'imposta di registro la singola manifestazione di ricchezza e la connessa capacità contributiva, vale il principio dell'autonomia dei singoli negozi (Cass. 4096/2012). Questi principi impongono di precisare cosa debba intendersi per "enunciazione". In proposito il Collegio ritiene condivisibile il recente arresto della giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 28559/2019), con il quale è stato precisato, in primo luogo, che la tassazione per "enunciazione" non trova applicazione se il contratto *"non viene menzionato ma costituisce solamente un implicito presupposto logico. Si deve invero considerare che, per potersi configurare la enunciazione, è necessario che nell'atto sottoposto a registrazione vi sia espresso richiamo al negozio posto in essere, sia che si tratti di atto scritto o di contratto verbale, con specifica menzione di tutti gli elementi costitutivi di esso che servono ad identificarne la natura ed il contenuto in modo tale che lo stesso potrebbe essere registrato come atto a se' stante"*. (Nella fattispecie all'esame della Corte a base del decreto ingiuntivo vi era un contratto d'opera professionale, sulla base del quale l'avvocato aveva svolto la propria attività nell'interesse del cliente, contratto non menzionato ma costituente solamente un implicito presupposto logico del provvedimento giurisdizionale). In altri termini, proprio la natura dell'imposta di registro, che è imposta sull'atto, impone di ritenere che la tassazione per enunciazione non può operare se nell'atto soggetto a registrazione siano menzionate circostanze dalle quali possa solo dedursi che esiste tra le parti il rapporto giuridico non denunciato, essendo sempre necessario che le circostanze enunciate siano idonee di per se stesse, e quindi senza

necessità di ricorrere ad elementi extratestuali, a dare certezza di quel rapporto giuridico.

In secondo luogo, la stessa decisione ha pure precisato che nelle ipotesi, come quella di specie, in cui l'obbligazione non è duplice (come invece avviene nell'ipotesi di obbligazione garantita da fideiussione) ma unica, nascente dall'attività professionale svolta dal professionista (soggetta ad Iva) e per la quale è stata richiesta l'emissione del D.I., poi oggetto di tassazione, la tassazione per enunciazione andrebbe comunque esclusa.

Venendo al caso di specie, il negozio che ha dato luogo al ricorso per decreto ingiuntivo è solo il presupposto del provvedimento giurisdizionale, non menzionato nei suoi elementi essenziali che consentano di identificarlo senza fare ricorso ad elementi extratestuali. D'altra parte non ci troviamo innanzi ad una duplice obbligazione bensì di fronte ad un'obbligazione unica, il cui inadempimento ha comportato il ricorso alla procedura monitoria.

Alla luce delle su esposte considerazioni, il Collegio accoglie parzialmente l'appello, annullando l'avviso di liquidazione impugnato limitatamente alla tassazione per enunciazione del contratto presupposto dal decreto ingiuntivo. Conferma per il resto l'impugnata sentenza. In considerazione della controvertibilità delle opposte posizioni, nonché del parziale accoglimento dell'appello si ritiene equo compensare le spese del grado.

P.Q.M.

La commissione Tributaria Regionale di Napoli, II Sez. Staccata di Salerno, in parziale riforma della sentenza impugnata, annulla l'avviso di liquidazione impugnato limitatamente alla tassa per "enunciazione". Conferma per il resto l'impugnata sentenza. Compensa le spese del giudizio d'appello per i motivi esplicitati in motivazione.

LA CONTUMACIA DELL'ENTE IMPOSITORE E LA PROVA CONTRARIA OFFERTA DAL RICORRENTE PROVOCANO L'ANNULLAMENTO DELL'ACCERTAMENTO IMU

Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione VII, 28 giugno 2019, n. 1988

Pres. e Rel. Bonifacio

Imu - Accertamento - Abitazione principale ed altri immobili non detenuti - Opposizione del contribuente debitamente documentata - Onere di provare i fatti posti a base della pretesa erariale - Grava sull'Ufficio

In tema di accertamento Imu, laddove il ricorrente, allegando documentazione a sostegno, contesti la debenza del tributo con riferimento all'abitazione principale e ad altri immobili non detenuti, spetta all'Ente impositore supportare la pretesa. Nella fattispecie, poiché l'Ente non si è costituito in giudizio, nonostante la rituale notifica del ricorso, l'atto impositivo deve essere annullato per carenza probatoria, non essendo consentito al giudice di ricercare prove a suffragio della materia imponibile da sottoporre a tassazione.

Svolgimento del processo

C.C. ha impugnato l'avviso di accertamento Imu del 20.6.2018, per l'anno 2013, emesso dalla GE.SE.T. ITALIA SP A, concessionaria per la gestione, riscossione ed accertamento dei tributi per il Comune di Scafati, notificato il 5.9.2018, con il quale accertava l'omesso parziale versamento dell'IMU, quantificato in €1.175,00, oltre sanzioni ed interessi per complessivi €436,26, in relazione ad immobili di sua proprietà, siti in Scafati, chiedendone l'annullamento.

La ricorrente ha, in particolare, eccepito la nullità della notifica dell'impugnato accer-

tamento per essere stata effettuata a mani della figlia non convivente, come da certificazione prodotta; per difetto di motivazione; per aver assoggettato a tassazione anche l'abitazione principale e immobili non detenuti; per la mancata disapplicazione delle sanzioni pur in presenza di condizioni obiettive di buona fede.

GE.SE.T. ITALIA SPA non si è costituita in giudizio.

Fissata l'udienza di trattazione, in assenza di apposita istanza di discussione, la controversia veniva trattata in camera di consiglio ed all'esito decisa come da dispositivo che segue.

Motivi della decisione

Preliminarmente, la Commissione, quanto all'eccezione di nullità della notificazione dell'atto impugnato, ne rileva l'infondatezza avendo raggiunto lo scopo cui era destinata.

Invero, per la consolidata giurisprudenza di legittimità (Cass. Sez. Unite. 18.4.2016 n. 7665; Cons. Stato n. 5504/2017), "il principio sancito in generale dall'art.156 c.p.c., secondo cui la nullità non può essere mai pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo cui è destinato, vale anche per le notificazioni, in relazione alle quali - pertanto - la nullità non può essere dichiarata tutte le volte che l'atto, malgrado l'irritualità della notificazione, sia venuto a conoscenza del destinatario" (cass. sez. lav. N.13857 del 2014; conf. Sez. trib. n. 1184 del 2001 e n.1548 del 2002). Nella fattispecie, l'effettiva conoscenza dell'atto è insita nella stessa proposizione del ricorso.

Per il resto, nel merito, rilevato che la ri-

corrente ha contestato l'esistenza del presupposto impositivo, avendo eccepito che l'Ente impositore ha assoggettato a tassazione anche l'abitazione principale e altri immobili non detenuti, allegando documentazione a sostegno, e che le ha arbitrariamente attribuito immobili in contrasto con la reale situazione di fatto e di diritto.

La Commissione osserva che l'Ente impositore, pur avendone l'onere per effetto delle contestazioni del contribuente in ordine all'esistenza dei presupposti di fatto e di diritto che hanno dato luogo all'impugnato accertamento, non ha fornito in proposito alcun supporto probatorio, neppure in sede contenziosa, a sostegno della pretesa, non essendosi costituito in giudizio, nonostante rituale notifica del ricorso.

Invero, è ormai principio consolidato, per giurisprudenza anche di legittimità, che nell'ambito del rapporto tributario spetta al-

l'Ente impositore di provare i fatti posti a base della pretesa erariale, non essendo consentito al giudice di sostituirsi allo stesso nella ricerca di materiale probatorio idoneo a giustificare la sussistenza della materia imponibile da sottoporre a tassazione.

Per quanto precede, il ricorso va accolto con conseguente condanna della GE.SE.T. ITALIA SPA alle spese di giudizio, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'atto impugnato. Condanna la GE.SE.T. ITALIA SPA al pagamento delle spese di giudizio, che liquida in complessivi € 230,00, di cui € 30,00 per esborsi, oltre accessori come per legge.

SPETTA IL CUMULO GIURIDICO DELLE SANZIONI PER L'OMESSO VERSAMENTO DELL'IMU REITERATO NEGLI ANNI

Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione VII, 28 ottobre 2019, n. 3783

Pres. Gargano - Rel. Ferrara

Imu - Sanzioni - Violazione tributaria reiterata in più anni d'imposta - Applicabilità del principio di continuazione ex art. 12, comma 5, D.Lgs. 472/1997 - Sussiste

In ipotesi di violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'Imu commesse in periodi di imposta diversi trova applicazione il principio della continuazione sancito dall'art. 12, comma 5, del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, con determinazione del cumulo giuridico e irrogazione della sanzione base aumentata in misura pari alla metà della violazione più grave.

Svolgimento del processo

La società "P." s.r.l. ha impugnato n. 5 avvisi di accertamento, notificati il 28.1.2019 dal Comune di Battipaglia e relativi ad omesso o incompleto pagamento dell'IMU tra il 2014 e il 2018, per un totale di € 186.626,00.

Con il primo motivo ha dedotto la nullità per carenza della sottoscrizione del funzionario responsabile e la mancata allegazione del provvedimento dirigenziale di delega della firma.

Il secondo motivo si riferisce all'immobile di cui alla particella [...] del foglio 15, che, da una visura storica, risulta intestata a tale D.P.A. e non alla società.

Il terzo motivo riguarda l'immobile indicato come D2 del foglio 15, per il quale il Comune ha contestato l'omessa dichiara-

zione da parte del contribuente; questi, tuttavia, ha negato la circostanza, ribadendo di aver dichiarato l'immobile e di aver sempre versato l'imposta ad esso relativa.

Il quarto motivo riguarda l'importo della rendita catastale dell'immobile D2, particella [...], foglio 15, ai fini della determinazione dell'imposta: il Comune ha preso a base una rendita pari a €154.899,03, mentre l'imposta è stata versata sulla base di una rendita pari ad €78.3131,40.

Va chiarito che tale ultimo importo è quello che risulta dalla visura catastale predetta dalla società, ma costituisce il frutto di una variazione catastale intervenuta solo in data 7.6.2019.

All'origine di questa variazione vi è una lunga e complessa vicenda amministrativa legata ad una richiesta di condono edilizio dello stesso immobile, avanzata dalla società fin dal 30 settembre 1986; solo il 2 febbraio 2019 (ossia 32 anni dopo) il Comune dato una risposta chiedendo all'istante di produrre una perizia di stima. Dalla perizia è emerso che il valore della rendita era pari a €78.3131,40 e non ad €162.643,98, come risultava al catasto fabbricati.

Pertanto la società, nell'anno 2019; ha presentato un DOC.FA. per la variazione della rendita: con l'odierno ricorso, in sostanza, si chiede che la variazione tenga considerata "retroattiva", ossia che valga anche per gli anni precedenti al 2019.

Con l'ultimo motivo ha chiesto la rideterminazione delle sanzioni, previa applicazione della disciplina del cumulo giuridico, in luogo di quella del cumulo materiale.

Il Comune di Battipaglia, costituitosi in giudizio, ha ribadito la legittimità del proprio operato ed ha chiesto il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

Tanto premesso, sono infondati, innanzitutto, i rilievi di ordine formale.

Con riferimento alla sottoscrizione, è sufficiente ricordare che l'art. 1, comma 87, l. 549/95 sancisce l'equipollenza della c.d. firma a stampa rispetto a quella autografa in tutti i casi in cui l'atto, come nel caso di specie, sia prodotto da un sistema informatizzato.

Quanto all'immobile di cui particella [...] del foglio 15, per il quale il contribuente ha contestato il difetto di legittimazione passiva, vi è carenza di interesse, dato che, come ha evidenziato il Comune nelle controdeduzioni, la particella è stata solo riportata sull'avviso, ma rispetto ad essa non è stata applicata alcuna tassazione, come dimostra la circostanza che l'importo indicato in corrispondenza è pari a "0,00".

Va disatteso anche il motivo di ricorso relativo all'importo della rendita catastale della particella [...].

Invero, la pretesa natura retroattiva della variazione intervenuta il 7.6.2019 è priva di fondamento normativo.

Deve qui richiamarsi il principio secondo cui la determinazione dell'imposta è compiuta con riferimento alle consistenze immobiliari risultanti al Catasto e che ogni questione di merito riguarda esclusivamente i rapporti tra il contribuente e l'Ufficio del Territorio.

Si tratta di una regola che trova fondamento normativo nell'art. 13, comma 4, L. 214/2011 e 5, comma 2, del D.Lgs. n. 504 del 1992; in particolare, tale ultima norma pone un'astratta ed imprescindibile relazione tra iscrizione in catasto di una unità immobiliare e rendita vigente al primo gennaio dell'anno di imposizione, sicché i dati del singolo fabbricato, quali risultanti dal catasto, costituiscono un fatto oggettivo, ai fini dell'assoggettamento all'imposta e alla determinazione del "quantum" dovuto (cfr. Cass., Sez. 5 -, Ordinanza n. 14114 del 07/06/2017).

Nemmeno può darsi rilievo, in senso contrario, all'art. 1, commi 336 e 337, L. 311/2014, invocata dal ricorrente, atteso che essa prevede una procedura particolare di modifica catastale per i casi di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per inter-

venti variazioni edilizie facendone decorrere gli effetti dal 1° gennaio dell'anno di notifica della relativa richiesta al Comune.

Nel caso di specie non vi è stata alcuna "variazione edilizia": in realtà, come dalla documentazione versata in atti, la precedente rendita catastale di € 154.899,03 era stata determinata in ottemperanza alla sentenza della C.T.P. di Salerno n. 154 del 16.2.2010, in parziale accoglimento del ricorso della società.

Orbene, tra tale data e quella della nuova modifica della rendita (7.6.2019) non è intervenuta alcuna variazione edilizia, ma solo l'attivazione di un vecchio procedimento di condono per il quale è stata richiesta documentazione aggiornata: si è dunque ai di fuori del campo di applicazione della disposizione richiamata dal ricorrente.

È fondato, invece, il motivo di ricorso relativo all'importo delle sanzioni.

La Suprema Corte, pur pronunciandosi in relazione alla precedente imposta dell'ICI, ha stabilito il principio generale, da ritenersi valido anche per la nuova imposta sugli immobili, secondo cui, in tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, il principio della continuazione, sancito dall'art. 12, comma 5, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, "quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo", è applicabile anche all'ICI (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 3265 del 02/03/2012; nello stesso senso Cass, sez. 5, Sentenza n. 18230 del 16/09/2016).

Ne deriva che la sanzione va determinata secondo la disposizione richiamata, che va congruamente ricalcolata in misura pari alla violazione più grave aumentata della metà.

Attesa la natura mista della decisione, deve addivenirsi a compensazione spese.

P.Q.M.

La Commissione accoglie parzialmente il ricorso, limitatamente all'entità della sanzione e dispone la sua rideterminazione in conformità all'art. 12, comma 5, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in misura pari alla metà della violazione più grave. Rigettabile nel resto e compensa le spese.

Accertamento

È NULLO L'ATTO IMPUGNATO MOTIVATO PER RELATIONEM AD UN P.V.C. NON PRODOTTO IN GIUDIZIO

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione VI, 15 luglio 2019, n. 2172**
Pres. Melone - Rel. Orilia

Accertamento - Motivazione per relationem - Rinvio ad un p.v.c. non prodotto in giudizio - Legittimità - Non sussiste - Difetto di motivazione e di prova della pretesa impositiva - Infondatezza dell'accertamento - Conseguenze

In presenza di un avviso di accertamento che richiami espressamente elementi di indagine emersi dai p.v.c. redatti dalla Guardia di finanza con esiti contestati dal contribuente, l'onere di dimostrare la legittimità della pretesa fiscale ricade in capo all'Amministrazione finanziaria. La mancata produzione in giudizio del processo verbale di constatazione determina l'annullamento dell'atto impugnato per l'impossibilità di verificare la fondatezza della pretesa tributaria.

Svolgimento del processo

La sig.ra P.G., così come difesa e rappresentata in atti, propone ricorso avverso avviso di accertamento col quale l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno -, in relazione all'anno d'imposta 2014, aveva accertato a suo carico redditi di lavoro dipendente non dichiarati per € 3.658,00.

La pretesa fiscale traeva origine da un p.v.c. elevato in data 26.10.2017 dalla GdF di Vallo della Lucania nei confronti della associazione "XXX" che le avrebbe corrisposto gli emolumenti appena sopra richiamati.

La ricorrente, con articolate note difensive che necessariamente qui vengono riassunte, ne eccepisce la nullità per:

- inesistenza giuridica della sua notifica stante la omessa redazione della relata da parte del presunto notificatore;

- mancata instaurazione del dovuto contraddittorio preventivo prima della sua emissione;

- difetto di motivazione stante la sua emissione per *relationem* senza allegazione allo stesso del p.v.c. da cui aveva tratto origine.

Nel merito evidenzia tuttavia che gli emolumenti contestati attengono a rimborsi spese effettuati da parte della associazione a fronte di regolare documentazione giustificativa esibibile: circostanza, questa, di cui era ben consapevole la stessa Agenzia delle Entrate che, in ordine alle annualità d'imposta 2011 e 2012, non aveva sollevato la medesima contestazione per gli analoghi rimborsi spese effettuati a suo favore.

Evidenziando da ultimo la contraddittorietà dell'operato dell'Ufficio che non aveva contestato alla associazione verificata la mancata applicazione della ritenuta dei presunti redditi di lavoro dipendente per cui è causa, conclude per l'annullamento dell'atto impugnato con vittoria delle spese di giudizio.

L'Ufficio, ritualmente costituitosi, con note controdeduttive altrettanto articolate, contrasta tutto quanto *ex adverso* dedotto tanto in diritto quanto nel merito, evidenziando, per tale ultimo aspetto, che, in ordine alla mancata contestazione alla associazione delle ritenute da essa non operate, provvederà ad emettere un autonomo atto di accertamento.

Conclude pertanto per il rigetto del ricorso con condanna di controparte al pagamento delle spese di giudizio.

Motivi della decisione

In via preliminare ed assorbente, questa Commissione rileva che agli atti del procedimento non risulta allegato il p.v.c. su cui è fondata la pretesa tributaria per cui è causa.

Al riguardo giova osservare che, così come affermato dalla Suprema Corte di Cassazione (cfr. sent. n. 3978 del 15.7.2017), in tema di distribuzione dell'onere della prova dettata dall'art. 2697 c.c., allorquando l'Amministrazione finanziaria avanza una pretesa creditoria nei confronti del contribuente, la stessa rimane onerata alla esibizione della prova dei fatti costitutivi della pretesa medesima.

Così come d'uopo altresì rilevare che, per prevalente orientamento della medesima Suprema Corte, in presenza di un avviso di accertamento che richiami espressamente elementi di indagine emersi dai p.v.c. redatti dalla Guardia di finanza ed a fronte delle contestazioni mosse dal contribuente circa l'attendibilità dei relativi esiti, l'onere di dimostrare la legittimità della pretesa fiscale ricade in capo all'Amministrazione finanziaria che non può esimersi dalla produzione in giudizio del processo verbale di constatazione (Cass. n. 955 del 2016; cfr. anche Cass. nn. 21509 del 2010, 1946 del 2012).

Nella piena aderenza al predetto orientamento, questa Commissione, preso atto della mancata produzione in giudizio da parte dell'Ente accertatore del p.v.c. redatto dalla GdF, provvede all'annullamento dell'atto impugnato.

Ed invero l'Ente accertatore, non versando in atti il predetto p.v.c., non ha posto questo Organo Giudicante in grado di verificare la fondatezza della pretesa tributaria portata dall'atto qui impugnato. In particolare non ha fornito alcuna prova concreta di contrasto a quanto osservato dalla ricorrente in ordine alla natura dei redditi ripresi a tassazione non dichiarati che, secondo la ricorrente medesima, piuttosto che a compensi

da ella percepiti, attenevano a rimborsi spese ricevuti a fronte dalla propria attività di volontariato svolta in favore della società. E d'altronde non va sottaciuto che la stessa Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 10/E del 13 marzo 2006, si era premurata di invitare i propri uffici a prestare la massima attenzione affinché gli atti, i fatti e i comportamenti assunti nel processo tributario fossero debitamente documentati.

Alla luce di tutto quanto innanzi argomentato la Commissione, assorbiti gli altri motivi di gravame, accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'atto impugnato.

La peculiarità della materia trattata induce alla compensazione delle spese di giudizio tra le parti.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Salerno - sezione sesta - definitivamente pronunciando sull'opposizione proposta dalla sig.ra P.G. accoglie il ricorso e compensa tra le parti le spese di giudizio.

Accertamento basato su atto non conosciuto al contribuente: obbligo di motivazione e onere della prova.

Sommario

- 1. Fatti di causa**
- 2. La motivazione degli atti impositivi: aspetti generali.**
- 3. Contesto normativo di riferimento.**
- 4. Differenze tra motivazione e prova: portata ambivalente del pvc.**
- 5. Motivazione per relationem e onere della prova, dove inizia e dove finisce il potere del Giudice? *"Iudex iuxta alligata et probata iudicare debet"***
- 6. La motivazione postuma e l'onere della prova**
- 7. Considerazioni conclusive.**

1. Fatti di causa

Il Collegio Campano di primo grado, Sezione VI, nella pronuncia in commento, la n.2172, affronta la dibattuta tematica della motivazione *per relationem* degli atti impositivi.

Nel dirimere la controversia i Decidenti non hanno dubbi, dopo aver verificato che “*agli atti del procedimento non risulta allegato il pvc su cui è fondata la pretesa tributaria*”, trovandosi di fronte ad un avviso di accertamento fondato su un pvc relativo ad un’indagine finanziaria effettuata nei confronti di un terzo, i cui riverberi si estendono alla sfera giuridica del contribuente attinto dalla pretesa di cui è controversia, valutate le motivazioni addotte dal contribuente sul punto e sposando il prevalente orientamento della Suprema Corte, accolgono le ragioni della parte privata annullando l’atto impugnato. In definitiva si ravvisa “*l’obbligo dell’Amministrazione di produrre in giudizio il processo verbale di constatazione*” su cui si basa la pretesa impositiva.

La *ratio decidendi* verte sulla mancata possibilità da parte del contribuente di poter approntare una giusta ed efficace difesa, non conoscendo a fondo le motivazioni dell’Ufficio, ma non solo..., l’aspetto più importante è da ricercare in riferimento alla necessità di una giusta e imparziale pronuncia da parte dell’Organo giudicante, che, laddove non abbia a disposizione tutti i documenti fondanti la pretesa, potrebbe non essere messo nella condizione, per motivazioni oggettive, di esprimersi nella giusta maniera.

2. La motivazione degli atti impositivi: aspetti generali.

Nello sviscerare gli argomenti posti alla base della decisione dei Giudici di prime cure che qui si commenta non si può non porre la giusta attenzione su quella che è una parte essenziale dell’atto impositivo, ovvero la sua **motivazione**. Essa consiste nell’indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche poste alla base della decisione dell’Ufficio ad emettere l’atto impositivo. Una completa e chiara motivazione fa sì che il contribuente possa valutare l’entità della pretesa, le sue ragioni e la sua fondatezza, onde decidere se prestare acquiescenza all’atto oppure impugnarlo, in questo secondo caso un’adeguata motivazione gli permette, altresì, di formulare compiutamente le ragioni su cui

incentrare la difesa.

A ben vedere dunque la motivazione di un atto ha una duplice valenza:

- innanzitutto, garantisce il diritto di difesa della parte privata, in ossequio al principio costituzionalmente garantito all’art.24, difatti in caso di una sua assenza o incompiutezza sarebbe irrimediabilmente compromessa la possibilità di difendersi in maniera efficace avverso l’atto impositivo, non essendo chiari i confini dell’azione impositiva, sarebbero altrettanto oscuri ed imprecisi i motivi da addurre a sostegno della propria tesi difensiva;

- in secondo luogo, aspetto che costituisce quasi un corollario del primo, tale obbligo è da intendersi quale un giusto bilanciamento della possibilità unilaterale e autoritativa, in capo alla Pubblica Amministrazione, di poter emettere atti impositivi destinati a diventare definitivi se non tempestivamente impugnati.

La motivazione, per essere valida, deve evidenziare l’iter logico giuridico su cui è fondato l’atto impositivo, indicare le norme violate, l’entità della violazione e il fatto oggetto di contestazione.

Il vizio di motivazione di un atto, tuttavia, non è rilevabile d’ufficio, ma deve essere eccepito dal contribuente in sede di ricorso di primo grado.

In tale contesto la funzione di garanzia assoluta dalla motivazione di un atto può essere altresì assoluta non *ex se* ma *per relationem*, con tale espressione si individua il caso in cui nel motivare un atto si faccia riferimento ad un altro atto precedente (generalmente il pvc) nel quale sono contenute le ragioni della pretesa.

3. Contesto normativo di riferimento.

La questione, oggetto negli anni di numerose pronunce della Suprema Corte, sembrerebbe di piana interpretazione, soprattutto se valutata alla luce della normativa dettata sul punto dallo “*Statuto del Contribuente*” all’art.7. Come sempre, però, le diverse sfumature in cui si atteggia la realtà processuale comporta la necessità di un approfondimento, difatti le problematiche che sono scaturite sul tema sono senz’altro note agli operatori del settore.

L’art. 3 della Legge n. 241/1990 rubricato “*Motivazione del provvedimento*” così recita: “*Ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l’organizzazione amministra-*

tiva, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato...” la norma esplicita, dunque, l’obbligo di motivare l’atto amministrativo emesso dalla Pubblica Amministrazione, con ciò intendendo l’obbligo di rendere note con chiarezza le ragioni di fatto e di diritto che fungono da substrato dell’atto e che lo rendono facilmente leggibile.

Nel processo tributario si ripropone l’Obbligo di motivazione a mente **dell’art.7 della Legge.n.212/2000**, meglio conosciuto come lo “*Statuto del contribuente*”, nel quale leggiamo: “*Gli atti dell’Amministrazione Finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall’articolo 3 della L. 7 agosto 1990, n.241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all’atto che richiama*”.

Detta norma, dunque, seppure si inserisca nel solco normativo già delineato dal mentovato art.3, ne delimita ed amplia la portata, introducendo il concetto della “*allegazione*”, difatti non lascia spazio a dubbi la lettera della norma, prevedendo la necessaria allegazione dell’atto presupposto richiamato nell’atto impositivo, il tutto uniformato ad esigenze di chiarezza e trasparenza della Pubblica Amministrazione. In via generale ogni volta che in un atto si fa riferimento ad un altro atto quest’ultimo deve essere allegato, precipuamente individuato ovvero reso disponibile.

In tema di atti emessi dall’Amministrazione Finanziaria, gli Avvisi di Accertamento, si fa riferimento all’**art.42 del DPR 600/1973** secondo cui: “*se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama salvo che quest’ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale*”.

È un passo indietro rispetto a quanto statuito nell’art.7 della Legge n.212/2000?

Senz’altro ne rappresenta una deroga se non proprio un evidente contrasto, alleggerisce certamente l’obbligo motivazionale dell’Amministrazione finanziaria, e comporta il dover, in maniera precisa, definire la corretta interpretazione dell’espressione “*contenuto essenziale*”; a tal proposito, secondo costante giurisprudenza, l’Avviso di accertamento, in tutti i casi in cui non riporti in allegato l’atto menzionato e fon-

dante la pretesa impositiva, deve necessariamente contenere **richiami puntuali all’atto originale, riproduzioni corrette e puntuali, ovvero il suo contenuto deve essere senza dubbio trascritto nella parte motiva dell’atto contestato**, in ciò ravvisandosi il rispetto della previsione normativa del “*contenuto essenziale*”.

A questo punto, venendo al cuore della pronuncia in commento, occorre fare necessariamente un distinguo:

1. l’atto richiamato *per relationem* è conosciuto o conoscibile dal contribuente;

2. l’atto richiamato *per relationem* è del tutto sconosciuto né conoscibile dal contribuente in quanto emesso nei confronti di un terzo.

È chiaro che le due ipotesi hanno conseguenze diverse rispetto all’obbligo motivazionale dell’Amministrazione finanziaria:

nel primo caso, quando l’avviso di accertamento nella sua parte motiva rimanda ad un atto presupposto, la norma (1) deve essere interpretata non in senso meramente formale ma in senso sostanziale, pertanto, se l’atto richiamato è conosciuto dal contribuente (2), ovvero c’è coincidenza tra il destinatario dell’atto impositivo e il destinatario dell’atto richiamato in motivazione, quest’ultimo potrà anche eventualmente non essere allegato, ma se ne potranno riprodurre meramente i tratti salienti, la motivazione in tale caso può dirsi perfetta in quanto il contribuente è già messo nella condizione di conoscere *l’an* e il *quantum debeatur* della pretesa impositiva, il principio è ben scolpito in una recente Ordinanza della Cassazione (3);

nel secondo caso invece, per tutto quanto sopra detto inerentemente la funzione della motivazione di un atto, la mancata allegazione rappresenterà un grave deficit motivazionale tanto da pregiudicare la validità dell’atto medesimo (4). In sostanza, in tale ipotesi, la mancata allegazione comporterà la caducazione dell’atto impositivo che nella sua motivazione rimandi ad un pvc redatto a carico di un terzo, quindi giammai conosciuto né conoscibile dal contribuente. (5)

Nel caso *de quo*, il Collegio di Prime Cure, sposando tale interpretazione, accoglie le ragioni del contribuente, il quale effettivamente non poteva conoscere i documenti posti a fondamento della pretesa, dato che l’impianto motivazionale dell’atto impugnato si basava su un’indagine esperita nei confronti di un terzo.

4. Differenze tra motivazione e prova: portata ambivalente del pvc.

Stante quanto sin qui esposto, occorre, anche ai fini della comprensione della parte motiva della pronuncia in commento, distinguere la **motivazione di un atto dall'onere della prova**, i due concetti spesso erroneamente si intersecano e confondono, ma ognuno dei due possiede la sua specifica soggettività:

la motivazione attiene alla validità formale e sostanziale dell'Avviso di accertamento e deve essere perfetta sin dalla sua originaria formulazione, la prova invece è la "spiegazione" della motivazione e attiene alla fase processuale, "tra l'una e l'altra corre la stessa differenza concettuale che vi è tra allegazione di un fatto costitutivo della pretesa fatta valere in giudizio e prova del fatto medesimo" (3).

La motivazione deve intendersi nel rapporto tra contribuente e Amministrazione e come tale viene valutata dal Giudice nel caso in cui il contribuente dovesse eccepire la sua validità, la prova invece attiene al rapporto con il Giudice che per formare il proprio convincimento ne ha assoluto bisogno.

L'atto può validamente essere fondato sugli elementi del pvc precedentemente reso noto al contribuente quindi in tal caso perfettamente motivato, ma ciò non è comunque sufficiente a dare la prova dei fatti che sono alla base della pretesa tributaria, tutti e due sono essenziali per la validità della pretesa stessa. (6)

In altre parole, può essere irrilevante il fatto che il pvc è stato precedentemente notificato al contribuente, dal momento che, a seguito dell'impugnazione dell'atto impositivo, siamo sul piano strettamente processuale, in cui è anche e soprattutto il Giudice che deve essere messo nelle condizioni di conoscere il fondamento sostanziale della pretesa tributaria.

Il pvc, dunque, è un **documento bicefalo**, può assumere, infatti, sia la valenza di motivazione che di prova: essenziale è comprendere se vada necessariamente trasfuso nell'avviso di accertamento (quale parte integrante della motivazione) o solo successivamente esibito in giudizio (quale assolvimento dell'onere della prova). Secondo recente Giurisprudenza (2), solo in caso di PVC precedentemente noto al contribuente anche se non allegato la motivazione si può dire comunque compiuta, in tal caso sussiste solo l'onere di provarlo in giudizio da parte dell'Ufficio.

5. Motivazione per relationem e onere della prova, dove inizia e dove finisce il potere del Giudice? "Iudex iuxta alligata et probata iudicare debet"

La pronuncia in commento fonda il proprio impianto motivazionale sulla mancata produzione in giudizio del pvc richiamato nell'atto impugnato, il Collegio ritiene, quindi, **non assolto l'onere della prova** richiamando all'uopo l'art.2697 del codice civile: "allorquando l'Amministrazione finanziaria avanza una pretesa creditoria nei confronti del contribuente, la stessa rimane onerata alla esibizione della prova dei fatti costitutivi della pretesa medesima". La Commissione Tributaria Provinciale, a ben vedere, annulla l'atto, accogliendo le ragioni del contribuente, non perché carente (o almeno non solo) dal punto di vista strettamente motivazionale ma soprattutto perché riscontra un mancato assolvimento dell'onere della prova da parte dell'Ufficio, emette, pertanto, la statuizione in coerenza con l'ampio panorama giurisprudenziale caratterizzato da una sostanziale uniformità delle sentenze rese in tali termini. A questo punto val la pena di esaminare la posizione del Giudice tributario in liti con le caratteristiche sin qui esposte: secondo consolidata giurisprudenza egli "non può travalicare i propri poteri "ordinando" di depositarlo (l'atto su cui si fonda l'accertamento), né tantomeno può sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori" (7)

6. La motivazione postuma e l'onere della prova

Nel caso approdato dinanzi la Sesta Sezione della Ctp di Salerno, il corto circuito è rappresentato dalla mancata allegazione dei documenti posti alla base della pretesa impositiva, ma l'atto impugnato ha un deficit motivazionale o da questo punto di vista è perfettamente formato? Ovvero, il motivo di illegittimità è da ricercarsi nel **mancato assolvimento dell'onere della prova** o nella **mancanza di motivazione dell'atto impugnato**? L'amministrazione finanziaria avrebbe potuto, depositando in giudizio il pvc, convincere i Giudici della bontà dell'avviso di accertamento?

In ossequio a costante giurisprudenza, anche laddove (e comunque neanche ciò è avvenuto), l'Amministrazione finanziaria avesse prodotto in giudizio il pvc in argomento, i Giudici avrebbero correttamente comunque dovuto annullare l'atto impositivo in quanto carente *ab origine* di una valida e compiuta motivazione, **si esclude**,

infatti, la possibilità di integrar e la motivazione in corso di lite, in quanto essa è requisito stringente di validità originaria dell'atto tributario, in altre parole è baluardo che l'atto non può non contenere al suo interno sin dall'inizio.

Pertanto val la pena sottolineare che anche laddove la produzione del pvc fosse avvenuta nel corso del giudizio, l'avviso di accertamento sarebbe stato comunque viziato *ab origine*, sembrerebbe, diversamente, che il Collegio ritenga l'atto perfettamente motivato ponendo la mancata produzione del pvc solo sul piano del mancato assolvimento dell'onere della prova, oppure, in senso diametralmente opposto, prevedendo la possibilità di una **motivazione postuma** quasi a volerla ritenere valida quale effetto emendativo dell'atto.

7. Considerazioni conclusive.

Il piano normativo su cui è basata la pronuncia in commento, l'assolvimento dell'onere della prova, è stato oggetto della recente novella legislativa introdotta con l'art.6 della Legge 31 agosto 2022, n.130 che ha aggiunto il comma 5 bis all'art.7 del D.lgs. n.546/92 in vigore dal 16 settembre 2022, tuttavia, come abbiamo avuto modo di osservare relativamente all'interpretazione offerta dai Giudicanti di Prime Cure, la novella non ha fatto altro che integrare, introducendo una norma *ad hoc* nella legislazione tributaria, un principio già esistente già nella normativa civilistica (l'art.2697 cc), e che quindi poteva essere, come lo è stata nel caso *de quo*, efficacemente applicata da attenti Giudici Tributarî anche prima della recente evoluzione normativa.

In effetti il nuovo comma 5 bis si colloca nella disciplina del processo regolamentando la dinamica probatoria all'interno del giudizio senza modificare gli obblighi motivazionali previsti a monte nell'atto impositivo, il Legislatore ha inteso rafforzare l'obbligo dell'assolvimento dell'onere della prova della parte pubblica, sovvertendo l'opinione precedentemente formata dai Supremi Giudici secondo cui si attribuiva al contribuente, ad esempio, l'onere di provare i requisiti degli elementi di spesa. Il nuovo comma introdotto rappresenta pertanto una mano tesa verso il contribuente realizzando una maggiore tutela degli interessi privati troppe volte bistrattati.

Si auspica pertanto che la nuova norma possa effettivamente rappresentare un volano verso l'equità del sistema tributario e che quest'ultimo possa essere inteso finalmente come paritario nel rapporto tra parte pubblica e parte privata.

1. Art.42 DPR 600/73

2. È il caso, ad esempio, della motivazione *per relationem* della Cartella esattoriale, affrontato dalla Corte di Cassazione in un recente **Sentenza del 29 dicembre 2022 N.38116**, in tale contesto la Suprema Corte non ha mancato di precisare che *“la Cartella di pagamento allorché segua l'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il quantum del debito di imposta e gli interessi relativi al tributo, è congruamente motivata – con riguardo al calcolo degli interessi nel frattempo maturati- attraverso il semplice richiamo dell'atto precedente e la quantificazione dell'importo per ulteriori accessori”*, in questo caso il richiamo summenzionato soddisfa pienamente gli obblighi motivazionali. Sull'Amministrazione finanziaria grava un obbligo di motivazione rafforzato solo se la cartella di pagamento costituisce il primo atto notificato al contribuente e, quindi, atto impositivo. Sul punto già si erano già espressi gli Ermellini con l'importante Sentenza a Sezioni Unite n.11722 del 2010 nella quale si afferma il seguente principio di diritto: *“Quando la cartella esattoriale non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo e unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, essa deve essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere, quindi, gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione. Tale motivazione può essere assolta per relationem ad altro atto che costituisca il presupposto dell'imposizione, atto del quale, tuttavia, debbono comunque esser e specificatamente indicati gli estremi, anche relativi alla pubblicazione dello stesso su bollettini o albi ufficiali, affinché il contribuente ne abbia conoscenza o conoscibilità: l'atto di rinvio, quando si tratta di atti dei quali il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione o pubblicazione, non deve esser e necessariamente allegato alla cartella – secondo una interpretazione non puramente formalistica della L.27luglio 2000, N.212, art.7-, sempre che ne siano indicati nella cartella stessa i relativi estr emi di notificazione o di pubblicazione.”*

3. CASSAZIONE, Sez.trib., Pres. Manzoni, Est. Triscari – Ord. n.6325 del 19 gennaio 2023, dep. il 02 marzo 2023

4. *“È necessario che l'atto contenga gli elementi essenziali, comprensivo dell'allegazione dei documenti richiamati in motivazione, per renderlo idoneo a svolgere la funzione a cui è destinato”*. A tale

importante conclusione giungono i Supremi Giudici con l'Ordinanza n.29491/2018 pubblicata il 16/11/2018, nella quale si ritiene illegittimo per difetto di motivazione l'avviso di liquidazione per mancato pagamento dell'imposta di registro relativa ad un provvedimento giudiziario che indichi solo la data e il numero, senza allegarlo.

5. Si esprimono nella stessa direzione i Supremi Giudici nell'Ordinanza n.34142 del 21/11/2022 *“l'obbligo di motivazione può essere adempiuto anche “per relationem” ..., a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato...”*.

Non mancano pronunce anche recentissime che non fanno altro che confermare tale orientamento, si veda in tal senso la Sentenza n.474 del 11 gennaio 2023, con cui il Supremo Consesso, nell'accogliere il Ricorso proposto avverso la decisione della CTR Campania, cassa la relativa Sentenza e annulla di fatto gli avvisi di accertamento rilevando: *“la violazione dell'art.3 della Legge 7 agosto 1990, n.241; dell'art.7 della Legge 27 luglio 2000, n.212; dell'art.42, comma 3, del D.P.R.N.600/1973 e dell'art.56 del D.P.R.n.633/1972, nonché dell'art.24, comma 2, Cost., in relazione all'art.360, primo comma n.3, cod. proc. Civ., avendo la Commissione tributaria regionale erroneamente ritenuto legittimo l'avviso di accertamento n...., che richiamava per relationem un precedente pvc redatto in contraddittorio con il fallito prima della sentenza dichiarativa di fallimento, senza che tale atto risultasse allegato all'atto tribu-*

tario che lo richiamava; né la circostanza che i documenti contabili fossero stati consegnati al Curatore e era rilevante ai fini della dimostrazione del contenuto del p.v.c. in capo al Curatore”. Limpida la posizione dei Supremi Giudici che negano finanche la conoscibilità del documento da parte del Curatore nonostante fosse stato in precedenza consegnato al fallito, nonostante quindi l'inegabile rapporto “di vicinanza” tra i due soggetti. L'insegnamento è ribadito in una recente Ordinanza della Cassazione, la n.9594 del 07/04/2023: *“L'obbligo di allegazione degli atti richiede che l'atto presupposto, ancorché non trascritto, non sia conosciuto né agevolmente conoscibile con 'ordinaria diligenza da parte del contribuente, posto che l'obbligo di allegazione-al fine del rispetto dell'obbligo di motivazione imposto all'Amministrazione Finanziaria per gli atti ai quali l'atto impositivo faccia rinvio, senza riprodurli – riguarda solo gli atti non conosciuti, né agevolmente conoscibili dal contribuente, se non attraverso una ricerca complessa...”*

6. CASSAZIONE n. 29878 del 30.12.2020

7. La Cassazione nella Sentenza n.955 del 20 gennaio 2016 ribadisce la funzione integrativa e non sostitutiva di quei poteri officiosi che l'art.7 del D.lgs. 546/92 – da interpretare alla luce del principio di terzietà sancito dall'art.11 1 della Costituzione – attribuisce al giudice (vedi anche Cass. N.673 15/01/2007).

Giulia D'Andrea

RISTRETTA BASE SOCIALE: NON OPERA LA PRESUNZIONE DI DISTRIBUZIONE DI UTILI EXTRACONTABILI PER IL SOCIO ESTRANEO ALLA GESTIONE

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione III, 31 luglio 2019, n. 2000**
Pres. Crespi - Rel. Stassano

Accertamento delle imposte sul reddito - Utili percepiti dal socio - Presunzione di distribuzione extra-contabile di dividendi occultati - Applicabilità nei confronti di socio estraneo alla gestione - Non sussiste

Ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973, la ristretta base sociale comporta la presunzione di distribuzione ai soci di utili occultati al fisco.

La prova viene posta a carico del socio, al quale però non si richiede la c.d. prova negativa, ma solo di allegare degli elementi che dimostrino la sua estraneità alla gestione aziendale. Una volta data questa dimostrazione, se l'Ufficio si limiti a ribadire l'esistenza di una ristretta base societaria, ma non contesti le prove addotte dal socio né tantomeno provveda a svolgere un'accurata e ampia indagine patrimoniale, allora dev'esser e dichiarata l'estraneità del socio alla gestione sociale e alla distribuzione degli utili, con annullamento dell'avviso emesso nei suoi confronti.

Svolgimento del processo

Considerato che con atto depositato in data 6 febbraio 2019 S.G. proponeva opposizione avverso l'avviso di accertamento nr. [...] notificatogli dall'Agenzia delle Entrate di Salerno in data 9 novembre 2018 e relativo al mancato versamento di II.DD. ed Iva per l'anno di imposta 2013, e deduceva:

1. Illegittimità dell'avviso di accertamento ai fini Irpef per il maggior reddito di partecipazione del sig. S.G.

2. Estraneità del sig. S.G. alla gestione della società.

3. Prova della non avvenuta distribuzione degli utili extra-bilancio nei confronti del sig. S.G.

4. Impossibilità di controllo sull'operato dell'amministratore della società.

5. Illegittimità dell'avviso di accertamento, violazione dell'art. 7 della legge n. 212/2000 - Omessa motivazione.

6. Illegittimità dell'atto opposto. Omessa notifica degli atti presupposti.

7. Nullità dell'accertamento in assenza di valida delega del direttore provinciale alla sottoscrizione da parte del funzionario preposto/Carenza di potere del dirigente delegato. Concludeva:

per la declaratoria, previa inibitoria, di illegittimità e/o nullità dell'atto opposto, con ogni conseguenza anche in ordine alla regolazione delle spese.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate per resistere all'avverso dedotto, concludendo per il rigetto del ricorso con rivalsa di spese.

Motivi della decisione

Letti gli atti, esaminate le produzioni e sentite le parti, si osserva quanto segue:

L'avviso opposto è stato notificato a seguito di p.v. di contestazione emesso dalla Guardia di Finanza a carico della S.r.l. C., di cui era socio al 50% l'opponente in una V.E. ed amministratore unico S.A. All'esito dell'indagine era stato emesso dall'Ufficio avviso di accertamento, ormai definitivo, a carico della società relativo ad un reddito di per €577.250,00 poiché l'amministratore unico della società verificata ha presentato per l'annualità in esame la dichiarazione dei redditi in modo "infedele" in quanto vi ha riportato indebiti elementi

negativi di reddito per un ammontare complessivo di € 560.064,07, così costituiti € 546.638,43 riferibili a fatture passive dimostrate documentanti operazioni oggettivamente inesistenti; € 13.425,64 afferenti a schede carburanti prive di credibilità e quindi fittizie”. L'accertamento a carico del socio S.G. traeva fonte dalla convinzione dell'Ufficio “che i maggiori utili, derivanti dal maggior reddito d'impresa accertato per l'importo di € 577.250,00, siano stati attribuiti, nel periodo d'imposta 2013 pro quota e distribuiti ai soci persone fisiche, che detenevano le relative quote di partecipazione nella società C. S.r.l.”.

Con il primo motivo di censura l'opponente deduce l'erronea determinazione del reddito per non essere stati scomputati i ricavi inesistenti, la censura oltreché generica, in quanto meramente dedotta senza l'allegazione di alcuna specifica circostanza di fatto, è infondata per essere rimasto inadempiente il contribuente all'onere della prova su di lui incombente: “In tema di operazioni oggettivamente inesistenti, atteso che non vi è simmetria, né automatismo biunivoco tra costi per acquisti inesistenti e ricavi dichiarati e che, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del D.L. n. 16 del 2012, conv., con mod., nella L. n. 44 del 2012 (avente portata retroattiva, in quanto più favorevole del previgente art. 14, comma 4-bis, della L. n. 537 del 1993), i componenti positivi direttamente afferenti a spese o ad altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica, con la conseguenza che spetta al contribuente provare la diretta afferenza tra ricavi e costi attinenti a beni non effettivamente scambiati.” (Sez. 5, Ordinanza n. 19000 del 17/07/2018).

Con il secondo motivo di censura il ricorrente deduce la sua estraneità alla gestione della società, nelle mani prima di S.A., amministratore non socio residente a Lubiana dal 2017, e dal 2016 di V.E., socio; dimostra, inoltre, come “Da un'attenta analisi del lavoro effettuato dalla Guardia di Finanza emerge che la stessa ha ritenuto, non solo, di non procedere nei confronti del sig.

S.G. ma anche di non ascoltarlo come persona informata in ordine alla gestione della C. S.r.l.” e come i militi avessero individuato nel S.A. prima e nel V.E. poi, i soli autori dell'illecito. La censura è fondata nella misura in cui le circostanze di fatto dedotte a sostegno della allegata estraneità alla gestione d'impresa da parte di S.G., sono rimaste incontestate dall'Ufficio, che non ha prodotto prova di un diretto coinvolgimento, preferendo concentrarsi sulla difesa in ordine all'avvenuta distribuzione degli utili, laddove l'estraneità alla gestione non esclude l'operatività della presunzione semplice connessa alla c.d. “ristretta base societaria”. In materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale è ammissibile la presunzione di attribuzione ai soci di utili extra-contabili, che non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale.” (Sez. 5, Sentenza n. 15824 del 29/07/2016).

Con il terzo motivo di censura il ricorrente deduce l'inidoneità degli elementi allegati dall'Ufficio conformanti la presunzione di distribuzione degli utili, allegando a sua volta elementi deponenti in senso. Premesso che è onere dell'Ufficio provare i redditi extra-bilancio non contabilizzati - nel caso di specie frutto di un illecito sistema di fatturazione collegata ad operazioni inesistenti - e la loro distribuzione tra i soci nel periodo di imposta “nel quale gli utili avrebbero dovuto essere contabilizzati” e premesso che tale prova l'Ufficio la può conferire anche facendo ricorso alle presunzioni semplici, nel caso di specie l'Agenzia allega:

- a) l'esistenza di utili extra-contabili non incidenti sullo stato patrimoniale,
- b) la ristretta base societaria che “rende agevole quella “complicità” nelle scelte aziendali”,
- c) la attuale permanenza del vincolo societario,

d) la presentazione della denuncia-querela contro S.A. solo dopo la notifica del verbale di accertamento,

e) la circostanza che “comunque i fatti oggetto di denuncia non sono stati definitivamente acclarati dall’ autorità giudiziaria”.

Ritenuto che è incontestata dall’ Agenzia la circostanza che S.G . è rimasto estraneo sia alla gestione societaria in generale che alla architettura della denunciata “frode carousel”, ed invero, se da un lato il resistente confessa che ancora non è stata fatta piena luce sugli accadimenti, dall’ altro conferma che la G.d.F . all’ esito delle indagini esperite, non ha denunciato il ricorrente all’ A.G., sono rimasti parimenti incontestati gli elementi di fatto contro-deponenti allegati dal contribuente - e provati documentalmente - quali:

a) La sua situazione bancaria che ha presentato nell’ anno 2013 un saldo finale attivo pari ad € 1.014,24, coerente con quello degli anni precedenti.

b) La sua situazione patrimoniale che segna una vendita a suo danno di un immobile di proprietà “per fronteggiare spese di varia natura”.

c) La sua condizione personale di operaio specializzato caposquadra di cantieri aperti dal datore di lavoro, appaltatore per l’ E-NEL committente, lontano dalla zona di residenza del S.G. medesimo;

in altre parole gli utili che sarebbero stati distribuiti non sono stati tracciati, ma soprattutto emerge il ruolo non solo marginale quanto assolutamente meramente nominale del ricorrente all’ interno della S.r.l. C., gestita dal S.A., ormai irreperibile per essersi trasferito nel 2017 in Slovenia paese in cui potrebbe comunque eseguirsi un mandato di arresto europeo - c.d. MAE.

Ritenuto quindi che gli elementi presuntivi forniti dall’ Ufficio, legati principalmente alla c.d. ristretta base societaria, sono stati superati dagli elementi forniti dal ricorrente che ha dimostrato che egli, pur evidentemente corrivo rispetto alle responsabilità connesse alla assunzione della qualità di socio, è rimasto estraneo alla gestione sociale ed alla distribuzione degli utili, laddove l’ Ufficio non ha nemmeno contestato gli

elementi addotti né svolto una accurata ed ampia indagine patrimoniale che consentisse di inferire l’ effettiva riferibilità degli utili come distribuiti al contribuente. Ed invero, se da un lato l’ art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, fonda la presunzione di distribuzione degli utili extra bilancio prodotti da società di capitali a ristretta base azionaria, conducendo alla inversione dell’ onere della prova a carico del contribuente, dall’ altro quest’ ultimo non può essere onerato della c.d. prova negativa, ma deve essere onerato della allegazione di elementi univocamente deponenti in ordine alla dedotta estraneità. Nel caso di specie emerge come la S.r.l. C. sia stata gestita esclusivamente fino al 2016 da S.A., amministratore unico non socio, laddove solo nel 2016 è subentrato, dopo l’ espatrio del primo in Slovenia, l’ altro socio al 50% V.E., non sono stati provati rapporti di complicità tra S.A. e S.G . né collegamenti con V.E., non avendo l’ Ufficio neppure esteso le indagini alle risultanze dei conti correnti bancari intestati ai soci ed alla movimentazione tra loro, sicché alcun controllo ha effettivamente esercitato il S.G. sulla gestione sociale, ed infine non è stata estesa l’ indagine ai beni patrimoniali intestati a familiari o persone collegate al S.G . medesimo che, allo stato, vive del suo lavoro di operaio specializzato. In altre parole non v’ è prova né che il contribuente sia stato consapevole del sistema di frode carousel né che si sia avvantaggiato dei frutti della frode in danno dell’ erario.

Ritenuto quindi di dover raccogliere il ricorso annullando l’ atto di accertamento e regolando le spese secondo il canone della soccombenza:

P.Q.M.

accoglie l’ opposizione annullando l’ avviso di accertamento nr. [...];
condanna l’ Agenzia delle Entrate al pagamento in favore di S.G. delle spese di lite del grado che liquida in complessivi € 4.000,00 oltre Iva, CP e RF, oltre spese vive come per legge.

Accertamento

BONIFICO E COMUNICAZIONE DEL CONDOMINIO SALVANO LA DETRAZIONE FISCALE PER INTERVENTO EDILIZIO NON DOCUMENTATO

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione VII, 2 settembre 2019, n. 2413**

Pres. e Rel. Gargano

Liquidazione ex art. 36 ter D.P.R. 600/73 - Cartella di pagamento - Recupero di spese per interventi di risparmio energetico non sufficientemente documentate - Esibiti attestato di bonifico delle spese sostenute e comunicazione dell'amministratore del condominio dei lavori eseguiti - Idoneità della documentazione esibita per le spese sostenute - Sussiste

Con il procedimento di liquidazione delle imposte ex art. 36 ter D.P.R. n. 600 del 1973 l'amministrazione finanziaria è legittimata a disconoscere le spese dedotte o detratte dal contribuente per interventi agevolati di recupero del patrimonio edilizio e di risparmio energetico non documentate. Tuttavia, se tali spese risultino pagate con regolare bonifico, la prova di aver realizzato gli interventi agevolati può essere fornita dal contribuente anche attraverso la produzione di un documento consistente in una comunicazione dell'amministratore del condominio che indica la spesa da considerare utile ai fini della detrazione fiscale. Inoltre, con particolare riferimento alle spese sostenute per il miglioramento energetico, che richiedono un'apposita comunicazione all'Enea, la prova del sostenimento delle spese agevolate può essere offerta tramite una fattura d'acquisto che indichi nella descrizione "spese di pratica Enea".

Svolgimento del processo

Trattasi di ricorso avverso cartella di pagamento emessa da Agenzia Entrate-Riscossione a seguito della liquidazione ex art. 36 ter D.P.R. n. 600/73 della dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2013 per complessivi €7.713,93.

Il ricorrente eccepisce carenza di motivazione in violazione dell'art. 7 legge n. 212/2000, nonché infondatezza nel merito della pretesa tributaria, affermando la sussistenza dei presupposti per la deducibilità degli oneri.

In data 8/5/19 si è costituita Agenzia Entrate-Riscossione, la quale, dopo aver sostenuto che l'atto fosse debitamente motivato, ha controdedotto, con riferimento agli interessi passivi, che nel caso in esame la detrazione non può essere concessa, in quanto la suddetta detrazione spetta solo per i mutui ipotecari stipulati prima del 1993 per l'acquisto di immobili non adibiti a prima casa e il presente mutuo invece risulta essere stato stipulato in data 31/7/09.

Con riferimento alle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio relative agli anni 2010, 2011 e 2013, l'ente ha controdedotto che non vengono concesse per carenza di documentazione prodotta. In particolare, per l'anno 2010 è stata consegnata solo la copia della fattura di € 13.200,00 e i bonifici per €12.000,00 e per l'anno 2013 a fronte di €101.608,86 riportato nell'attestazione dell'amministratore in anagrafe tributaria risultano solo € 95.629,41; i bonifici intestati all'amministratore per €6.468,23 non sono detraibili, in quanto spese che non rientrano nell'agevolazione. Peraltro, dalla documentazione presentata, si evince che trattasi di lavori al

condominio sito in Salerno alla via ..., nel quale il contribuente non possiede alcuna unità immobiliare.

Con riferimento alle spese per interventi finalizzati al risparmio energetico, ha controdedotto che dette spese relative agli anni 2010 e 2013 non vengono concesse per carenza di documentazione prodotta. In particolare, per le spese dell'anno 2010 è stata consegnata solo una fattura di €7.320,00 e per le spese sostenute nell'anno 2013 dalla documentazione presentata si evince che trattasi di interventi per l'installazione di un impianto fotovoltaico che non può rientrare nel risparmio energetico con detrazione del 55%, bensì rientrano nelle spese per ristrutturazione edilizia con detrazione del 36%.

In ogni caso, mancherebbero:

- copia della comunicazione inviata all'ASL;
- ricevuta di pagamento ICI, se dovuta;
- copia delle condizioni contrattuali stipulate con l'ente dell'energia elettrica, non essendo cumulabile la detrazione fiscale con l'eventuale beneficio della tariffa incentivante prevista dal GSE.

Motivi della decisione

Innanzitutto, la Commissione osserva che l'eccepita carenza di motivazione è priva di pregio. L'atto impugnato, infatti, è adeguatamente motivato, in quanto indica i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste a base della pretesa. Nel merito, il ricorso è parzialmente fondato. Al riguardo, appare opportuno esaminare le singole voci esaminate dall'Ufficio.

INTERESSI PASSIVI

Nel rigo "RP" 9 codice "8" vanno indicati gli importi degli interessi passivi, oneri accessori e quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione per mutui anche non ipotecari per effettuare interventi di manutenzione, restauro e ristrutturazione di edifici.

Con il codice "8" si intendono indicati gli interessi per mutui ipotecari per acquisto di altri immobili come si evince anche dalle istruzioni allegate al modello della dichiara-

zione dei redditi anno 2013.

Come correttamente affermato dall'Ufficio la detraibilità degli interessi spetta solo per i mutui contratti prima del 1993, nel caso di specie invece il mutuo è stato stipulato il 31 luglio 2009, ed anche perché *"il contratto di mutuo non risulta motivato nella sua stipula"*.

SPESE PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO

Spese:

1. Sostenute nell'anno 2010 rigo "RP 41" della dichiarazione dei redditi. Vi sono solo bonifici per euro 12.000,00 per spese di ristrutturazione in luogo di una fattura di 13.200,00. I bonifici fanno riferimento alla L. 449/97 ma manca tutta la documentazione (DIA, SCIA ecc. o, se la normativa non prevede alcun titolo abilitativo, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà in cui viene indicato la data inizio dei lavori e l'intervento da farsi che deve rientrare tra quelli agevolabili).

2. Sostenute nell'anno 2011 rigo "RP 42" della dichiarazione dei redditi. Nessuna documentazione.

3. Sostenute nell'anno 2013 rigo "RP43" della dichiarazione dei redditi. L'Ufficio contesta la detraibilità della spesa, affermando che il ricorrente non possiede alcun immobile nel condominio Palazzo ..., non mancando di evidenziare che dall'importo di €101.608,86 attestato dall'amministratore andrebbero detratti i bonifici intestati all'amministratore per €6.468,23 in quanto non rientrano nell'agevolazione.

Di contro, il ricorrente fornisce una prova documentale, consistente nella comunicazione dell'Amministratore del condominio di Palazzo ... diretta al condomino ..., nella quale viene indicata la spesa da considerare ai fini della detrazione per i lavori eseguiti, corrispondente a quella dichiarata dal ricorrente.

Tale spesa va dunque ritenuta detraibile, ivi compresi i bonifici in favore dell'amministratore, trattandosi presumibilmente di compenso allo stesso spettante per i lavori di straordinaria manutenzione.

SPESE PER INTERVENTI FINALIZZATI AL RISPARMIO ENERGETICO

L'Ufficio recupera a tassazione le spese sostenute per il risparmio energetico nell'anno 2010 rigo "RP 61" sostenendo che il contribuente ha esibito solo una fattura per importo di €7.320,00.

In realtà dalla documentazione esibita si evince che gli importi versati, sia pure in tempi diversi, ammontano ad € 7.320,00. L'indetraibilità delle spese deriva dal fatto che queste sono state sostenute dal coniuge, come si evince dai bonifici effettuati e che andavano detratte da quest'ultima.

L'Ufficio recupera, inoltre, a tassazione le spese di cui al rigo "RP 62" sostenute nell'anno 2013, sia perché trattandosi di costi sostenuti per installazioni di impianto fotovoltaico non rientrano in quelle che prevedono la detrazione del 55% bensì in quelle di ristrutturazione edilizia che prevedono una detrazione nella misura del 36% - come da Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa del 2 aprile 2013 n 22 - sia per carenza di documentazione.

A tal proposito così come previsto dalla Risoluzione citata dall'Ufficio essendo le spese sostenute per l'installazione di impianti fotovoltaici rientranti in quelle di ristrutturazione edilizia ed essendo le stesse sostenute nell'anno 2013, come da documentazione prodotta, esse possono essere detratte nella misura del 50% essendo stata elevata la percentuale di detrazione dal 36% al 50% ed il limite di spesa elevato da € 48.000,00 ad €96.000,00 (art.11, comma 1 del D.L. n. 83 del 2012).

Per potere ottenere tale detrazione l'Agenzia delle Entrate ha indicato le modalità da seguire per usufruire delle agevolazioni fiscali per gli impianti fotovoltaici.

Le spese devono essere pagate mediante bonifico all'interno del quale devono essere specificate le seguenti informazioni: 1. la

causale del versamento; 2. il codice fiscale del beneficiario della detrazione; 3. il numero di partita Iva o il codice fiscale in favore del quale viene effettuato il bonifico; 4. invio all'ASL della documentazione relativa ai lavori, tranne per i casi previsti dalla normativa. (A tal proposito l'Ufficio Tecnico del Comune indicherà come comportarsi).

Per ottenere la detrazione fiscale per gli impianti fotovoltaici è necessario fornire all'ENEA la certificazione energetica dell'immobile.

Dalla documentazione esibita i punti 1), 2) e 3) trovano riscontro.

Per quanto attiene la comunicazione all'ASL, nella maggior parte dei casi non è necessaria.

Peraltro, l'Ufficio nelle proprie controdeduzioni dice che "se questa non è dovuta necessita la certificazione del non obbligo e contestualmente consegna della copia della comunicazione inviata al comune dove viene riportata la data di inizio dei lavori".

Dalle comunicazioni inviate al Comune si evince la data inizio lavori del 16 luglio 2013 e oggetto dell'intervento consistente nella realizzazione di un impianto fotovoltaico di 5KW su immobile di proprietà del ricorrente.

Nonostante dalla documentazione esibita manca la comunicazione inviata all'ENEA, essa si presume inviata in quanto in fattura si riscontrano spese per "pratica ENEA".

Tale spesa va dunque ritenuta deducibile.

Conclusivamente, il ricorso va accolto limitatamente alle spese di cui ai righi RP43 e RP62. Le spese di giudizio si compensano, in ragione della reciproca soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione accoglie in parte il ricorso. Spese compensate.

Accertamento

IN CASO DI ACCERTAMENTO SINTETICO SPETTA AL CONTRIBUENTE FORNIRE LA PROVA CONTRARIA

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione IX, 23 settembre 2019, n. 2522**
Pres. Barrella - Rel. Rizzo

Accertamento delle imposte sui redditi - Accertamento sintetico - Disponibilità di imbarcazioni e autovetture quali elementi posti a base della ricostruzione sintetica del reddito - Integra presunzione legale relativa - Possibilità per il contribuente di fornire prova contraria - Sussiste - Onere della prova - Grava sul contribuente

In ipotesi di accertamento sintetico di cui all'art. 38 D.P.R. 600/73, il contribuente può dimostrare che il maggior reddito presuntivamente imputatogli in realtà non sussiste, allegando documentazione comprovante che i beni considerati quali indici di maggior e capacità contributiva non sono stati effettivamente nella sua disponibilità o che il reddito rideterminato è costituito in tutto o in parte da importi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

Svolgimento del processo

Con ricorso inviato in via telematica il 23/4/19, P.A. ha impugnato avviso di accertamento attinente all'anno 2013, notificato il 25/10/2018, relativo ad Irpef, addizionali, sanzioni ed interessi. Ha eccepito l'illegittimità costituzionale dell'art. 38, comma 4, D.P.R. 600/73, la violazione della L. 212/00, la carenza di motivazione dell'atto impugnato e la mancata considerazione delle voci trasporti ed investimenti. Ha conclu-

so come da pagine 16 e 17 del ricorso.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate, contestando la prospettazione attorea sui singoli punti e precisando che, in sede di mediazione, era stato raggiunto un accordo con la controparte, non rispettato da quest'ultima. Ha concluso come da pagina 5 della memoria.

Motivi della decisione

La Commissione, riunita in camera di consiglio, esaminati gli atti e documenti di causa, ha deciso come da separato dispositivo. In primo luogo, va rilevato che è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 38, commi 4 e ss., del D.P.R. n. 600 del 1973, nella formulazione anteriore alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 78 del 2010, conv., con modif., nella L. n. 122 del 2010, nella parte in cui consente l'accertamento con metodo sintetico mediante il c.d. redditometro, con riferimento sia all'art. 23 Cost., poiché i relativi decreti ministeriali non contengono norme per la determinazione del reddito, assolvendo soltanto ad una funzione accertativa e probatoria, sia agli artt. 24 e 53 Cost., in quanto il contribuente può dimostrare, attraverso idonea documentazione, che maggior reddito accertato è insussistente ovvero costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta (vedi anche Cass., n. 10037/18).

Riguardo all'eccepito difetto motivazionale dell'avviso impugnato, è da dire che l'obbligo della motivazione di un avviso di accertamento di maggior valore, finché nell'ottica di cui all'art. 7 della Legge n.

212/2000, che richiede di indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che determinano la decisione dell'Amministrazione, mira a delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa al fine di consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Inoltre, al conseguimento della finalità, è necessario e sufficiente che l'avviso enunci il criterio astratto in base al quale è stato rilevato il maggior valore, salve le specificazioni che si rendano in concreto necessarie per il raggiungimento dei suddetti specifici obiettivi.

Ebbene, nella fattispecie in esame appare a questa Commissione che le motivazioni addotte dall'A.D.E. nell'avviso di cui è controversia, siano sufficienti a garantire alla contribuente di conoscere, con pienezza e precisione, le ragioni che hanno spinto l'Ufficio all'emanazione dell'atto medesimo.

Passando al merito, è da precisare che l'Amministrazione, a seguito delle istanze di autotutela proposte dal contribuente dopo la notifica dell'atto impugnato, ha riconsiderato la situazione di fatto relativa alle imbarcazioni attribuite al ricorrente, riconoscendo il possesso solo della barca a motore metri 11,4 in relazione alla quale l'Ufficio ha confermato le spese imputate per elementi certi in assenza di prova contraria e di quanto previsto dal decreto del MEF del 24/12/12 e non delle altre due barche le cui spese in precedenza erano state imputate al ricorrente. L'Agenzia ha anche ridotto l'investimento relativo all'acquisto dell'autovettura tg ..., per un importo finale di € 10.232,00.

In realtà, in tema di accertamento del reddito con metodo sintetico, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, è ammessa la prova contraria da parte del con-

tribuente, che può consistere anche nella dimostrazione che i beni o gli importi contestati quali indici di capacità contributiva non siano effettivamente entrati nella sua disponibilità (da ultima, Cass., n. 1665/19). Nella fattispecie al vaglio, il ricorrente non ha fornito in sede di giudizio idonea documentazione da cui dedurre che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta.

Va anche precisato che, in sede di mediazione, l'Ufficio ha proposto al contribuente un accordo con cui erano confermati gli esiti dell'autotutela e ridotte le sanzioni al 35%. La proposta è stata accettata dal ricorrente (vedi documentazione prodotta dall'Ufficio) ma l'accordo non è stato eseguito dal P.A., il quale non ha versato il dovuto già dalla prima rata.

In virtù di quanto emergente dalla documentazione prodotta, deve rideterminarsi il reddito sintetico in € 110.952,00, su cui calcolare imposte, sanzioni ed interessi come per legge.

Considerato che in sede giudiziale si è appurata la correttezza della proposta di mediazione fatta dall'Ufficio, accettata dal contribuente senza però procedere al pagamento del dovuto, si pongono le spese di lite a carico del ricorrente.

P.Q.M.

- a) accoglie il ricorso per quanto di ragione e, per l'effetto, ridetermina il reddito sintetico in € 110.952,00, su cui calcolare imposte, sanzioni ed interessi come per legge;
- b) condanna parte ricorrente al pagamento in favore dell'Ufficio delle spese di lite, liquidate in € 1.800,00.

IRAP NON DOVUTA SE I DIPENDENTI SVOLGONO MANSIONI MERAMENTE ESECUTIVE

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione IV, 18 novembre 2019, n. 3534**
Pres. e Rel. Pasquariello

Accertamento - Irap - Reddito di lavoro autonomo - Presenza di collaboratori con mansioni meramente esecutive - Autonoma organizzazione - Non sussiste

Il presupposto dell'autonoma organizzazione, quale necessario requisito per l'imposizione Irap, non sussiste se il reddito professionale sia prodotto in mancanza di una struttura dello studio in grado di fornire un quid pluris alla capacità produttiva personale del professionista, come in ipotesi di lavoro svolto da collaboratori e dipendenti o di supporti tecnici e logistici rilevanti o di prestazioni di terzi o di varie forme di finanziamento dirette e indirette o, ancora, di spese per ristrutturazione e arredo. Nella fattispecie de qua l'unico dipendente, non essendo fornito di un adeguato titolo di studio, non arricchisce la capacità e l'esperienza professionale, ma facilita solamente l'espletamento degli adempimenti meramente esecutivi. Inoltre, i compensi erogati ad altri professionisti non dimostrano l'esistenza di un ricorso sistematico e continuativo a collaborazioni esterne, bensì occasionali richieste di competenze legali accessorie al compimento degli incarichi professionali conferiti.

Svolgimento del processo

Con ricorso depositato ritualmente presso la Cancelleria della COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Salerno, l'oppo-

nente impugnava il silenzio rifiuto tenuto dall'agenzia delle entrate in ordine alla richiesta di rimborso dell'imposta Irap versata in riferimento al periodo d'imposta degli anni 2012, 2013, 2014 e 2015 per l'importo complessivo di €13.273,20 (cfr. istanza del 05.07.16 ex art. 602/73).

All'odierna udienza, svoltasi pubblicamente a seguito di rituale istanza presentata ex art. 33 D.Lgs. 546/92, il relatore, su invito del Presidente, esponeva le ragioni di fatto e di diritto poste dalle Parti a sostegno delle rispettive posizioni; le parti presenti concludevano come risulta dal verbale di udienza. L'opponente eccepiva:

- il proprio reddito derivava per l'88,20% dall'attività di ausiliario giudiziale prestata in favore del Tribunale e della Procura della Repubblica - avvalendosi esclusivamente della propria opera personale, senza alcuna autonoma organizzazione e, pertanto, per tale quota, doveva andare esente da imposta ai sensi dell'art. 2 D.Lgs. 446/97 (cfr. prospetti delle fatture del periodo allegate);

- il collaboratore fisso dello studio svolgeva compiti meramente esecutivi per la parte percentuale rimanente (100% - 88,2% = 12%) senza mai interagire con gli uffici giudiziari (segreteria, raccomandate, invio e ricezione di posta elettronica, ecc.), la quale doveva così costituire il reddito imponibile parziale sul quale calcolare l'importo dell'IRAP dovuto all'erario (c.d. scindibilità dei decreti di liquidazione dell'attività di ausiliario giudiziario dai proventi dell'attività squisitamente attinenti la consulenza commerciale erogata a terzi privati e/od imprese);

- l'attività del contribuente era supportata, come emerge dal libro dei beni ammortizzabili, solo da arredi dello studio, P.C. ed un'unica autovettura;

- i compensi versati nel periodo a terzi per l'importo di € 26.000,00 attecnavano all'assistenza legale ottenuta da studi legali autonomi e separati dallo studio commerciale nell'ambito degli incarichi di ausiliario giudiziario conferitigli dall'A.G.

Nelle memorie aggiunte precisava:

- il dipendente fisso dello studio professionale non era in possesso di alcuna abilitazione alla professione commerciale e svolgeva compiti meramente esecutivi senza poteri di iniziativa, come tale idoneo a sostituire od incrementare la qualità della prestazione professionale del ricorrente (ar g. ex orientamento S.U. Cassazione);

- la Cassazione, unitamente ad altri indizi concordanti, si è ormai consolidata nell'attribuire alle dichiarazioni rese da terzi, pur non avendo la dignità di prove, il valore di elementi indiziari utilizzabili per la formazione del convincimento del Giudice;

- i compensi erogati a terzi e documentati nella dichiarazione del contribuente riguardavano prestazioni professionali ottenute da avvocati nell'ambito dell'attività loro propria, le quali restano estranee all'organizzazione dello studio commerciale poiché trattasi di competenze non rientranti nella qualificazione professionale del dottore commercialista ed attinenti professionisti che svolgevano in via autonoma e separate la propria attività (c.d. consulenti esterni) e solo occasionalmente avevano trattato gli aspetti giuridici delle pratiche affidate all'opponente Odierno.

Motivi della decisione

Il ricorso è risultato fondato nei limiti del *petitum* formulato. Dall'esame della documentazione prodotta e delle deduzioni formulate dalle parti è emerso che il ricorrente esercita la professione di dottore commercialista senza essere in possesso di una autonoma organizzazione, sia quanto a beni strumentali che alla struttura interna dello studio, in grado di fornire alla propria attività un *quid pluris* alla capacità produttiva impersonale ed aggiuntiva del professionista rispetto al frutto della propria cultura e preparazione professionale, come potreb-

bero essere il lavoro di collaboratori e dipendenti, il numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, le prestazioni di terzi, varie forme di finanziamento dirette ed indirette, le spese per ristrutturazione ed arredo dello studio professionale, ecc. (cfr. documentazione depositata di cui agli allegati nn. 3,4,5).

Il dipendente dello studio, non essendo fornito di un adeguato titolo di studio che gli consentisse di arricchire, con la propria collaborazione, il frutto della capacità e della esperienza professionale dirette dell'opponente, ma solo di facilitare l'espletamento degli adempimenti materiali e meramente esecutivi caratterizzanti l'attività di ogni studio professionale (cfr. mansioni di segreteria, protocollo ed archivio, gestione posta e copie di atti, ritiro e consegna di documenti presso uffici pubblici o private, ecc.), non è in grado di apportare alcun *quid pluris* alla capacità produttiva del professionista.

I compensi erogati a terzi, costituiti da compensi erogati ad avvocati (cfr. le due fatture prodotte), non dimostrano l'esistenza di un ricorso sistematico e continuativo alle collaborazioni esterne ma un'occasionale richiesta di competenze legali corollari nel compimento degli incarichi professionali conferiti in via principale all'opponente. Il Collegio, pertanto, decide per come risulta dal dispositivo.

Le circostanze del caso concreto e la complessità delle questioni giuridiche trattate rendono evidenti le condizioni previste dagli artt. 91 e seguenti c.p.c. per dichiarare interamente compensate fra le Parti le spese del giudizio.

P.Q.M.

La C.T.P. di Salerno definitivamente pronunciando sul ricorso proposto dal sig. T.N. avverso il diniego di rimborso d'imposta Irap, disattesa ogni contraria eccezione, deduzione e istanza:

accoglie il ricorso per come proposto e dichiara interamente compensate fra le parti le spese del giudizio.

PROVA DI RESISTENZA PER LA NULLITÀ DELL'ACCERTAMENTO IVA NON PRECEDUTO DA CONTRADDITTORIO

Commissione Tributaria Regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno
Sezione XII, 2 ottobre 2019, n. 7383
Pres. Oricchio - Rel. Grasso

Accertamento - Imposta sul valore aggiunto - Contraddittorio preventivo - Necessità - Eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'obbligo di contraddittorio - Onere in capo al contribuente di fornire la c.d. "prova di resistenza" - Sussiste

In materia fiscale il contraddittorio preventivo è necessario solo se sia espressamente previsto dalla legge oppure se riguardi l'accertamento di tributi armonizzati come l'Iva. In tali casi l'Ufficio è tenuto a instaurare il contraddittorio, ma la violazione di tale obbligo non determina l'automatica nullità dell'atto viziato la quale invece dipende dalla c.d. prova di resistenza cioè dalla dimostrazione che l'accertamento avrebbe avuto un diverso esito se fosse stato preceduto dal contraddittorio.

Svolgimento del processo

1. Con rituale ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Avellino, la società CCC & Figli s.n.c., come in atti rappresentata e difesa, impugnava l'avviso di accertamento notificatole in data 1 ottobre 2015, con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva accertato, per l'anno di imposta 2010, ricavi non dichiarati pari ad € 149.588,00 ed operazioni imponibili Iva

per € 82.071,00, con conseguente accertamento di maggiore Irap per € 5.667,00 e maggiore Iva per € 29.918,00.

Analogo gravame proponevano i soci M., G., R. e O. CCC, ai quali era stato imputato, trattandosi di società di persone, il reddito di partecipazione.

A sostegno del gravame, tutti i ricorrenti lamentavano:

- a) nullità degli avvisi di accertamento, in quanto non accompagnati dalla allegazione dell'elenco dei clienti e fornitori, dalla cui disamina - avuto riguardo alla riscontrata discrasia tra i dati risultanti dalla dichiarazione e quelli emergenti dalla anagrafe tributaria - era scaturita la contestata iniziativa accertativa;
- b) omissione del preventivo contraddittorio endoprocedimentale;
- c) erroneo apprezzamento delle emergenze documentali (avuto riguardo all'allegato errore materiale nella compilazione dell'elenco di clienti e fornitori, nel quale erano state involontariamente incluse anche alcune fatture relative all'anno di imposta 2009);
- d) erronea quantificazione della pretesa fiscale.

2. Con sentenza n. 1862 in data 15 dicembre 2016, il primo giudice, previa riunione dei ricorsi in quanto avvinti da ragioni di connessione oggettiva e soggettiva, li respingeva sul complessivo ed argomentato assunto:

- a) che non sussistesse, ai fini giustificativi, l'obbligo di allegazione dell'elenco dei clienti e fornitori, elaborato dalla stessa parte;
- b) che non sussistesse un obbligo preven-

tivo di contraddittorio relativamente ai tributi non armonizzati, laddove, per quelli armonizzati (e, segnatamente, per l'imposta sul valore aggiunto) la rilevanza dell'omissione partecipativa avrebbe dovuto misurarsi sulla allegazione della concreta ed effettiva utilità strumentale della stessa, in relazione alla sussistenza di circostanze o ragioni utili a modificare prospetticamente l'esito accertativo;

c) che, a fronte della dettagliata ricostruzione dei dati reddituali operata dall'Ufficio, alcuna specifica e concreta allegazione di profili di erroneità era stata formulata.

3. Con atto di appello, notificato nei tempi e nelle forme di rito, le parti insorgono avverso la ridetta statuizione, di cui lamentano la complessiva erroneità ed ingiustizia, invocandone l'integrale riforma e, segnatamente, dolendosi:

a) della erronea statuizione in ordine alla ritenuta non obbligatorietà della instaurazione del contraddittorio preventivo;

b) della mancata valutazione delle ragioni a scarico criticamente evidenziate;

c) del mancato scorporo dell'IVA dai ricavi desunti dall'elenco dei fornitori.

4. Nella resistenza dell'Ufficio, alla pubblica udienza del 15 luglio 2019, sulle reiterate conclusioni dei difensori delle parti costituite la causa veniva riservata per la decisione.

Motivi della decisione

1. L'appello è infondato e merita di essere respinto.

2. Sotto il primo degli evidenziati profili critici, osserva il Collegio come costituisca orientamento consolidato, dal quale non si ravvisano ragioni per discostarsi (cfr., da ultimo, Cass., 6 febbraio 2018, n. 2873) quello per cui:

a) in tema di tributi c.d. non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedi-

mentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito (non potendosi, con ciò, ritenere oggetto di pretesa generalizzata);

b) per contro, in tema di tributi c.d. armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Ue, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'amministrazione finanziaria comporta bensì, in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché tuttavia, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di *enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere*, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che *l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio) si riveli non puramente pretestuosa* e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, *sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale*, per le quali è stato predisposto. In siffatta prospettiva, anche nei casi in cui risulta imposta, l'omissione della fase partecipativa deve rivelarsi *prospettivamente utile* al fine di orientare ad un esito alternativo delle finali determinazioni accertative, nella prospettiva di sterilizzare vizi procedurali di ordine meramente formale, insuscettibili di mutare o alterare il contenuto ed i termini della pretesa impositiva.

Nel caso di specie, gli appellanti non hanno dimostrato (al di là dalla evocazione non adeguatamente argomentata e circostanziata di un preteso errore nella compilazione dei dati contabili) che il contraddittorio avrebbe portato elementi utili ai fini dell'esito alternativo della verifica fiscale.

2. Invero, sotto il secondo profilo, non è sufficiente prospettare un errore nella indicazione dei clienti e fornitori (consistito

nella indicazione nell'elenco dei clienti e fornitori 2010 di alcune fatture pertinenti al 2009), senza circostanziare il rilievo con la dimostrazione delle modalità con cui, per le altre annualità, le somme percepite fossero state effettivamente esposte, calcolate ed assoggettate a tassazione.

Per tal via, la doglianza, così come formulata, appare generica ed insuscettibile di idonea verifica ed apprezzamento nella presente sede.

3. Non sussiste, infine, il lamentato errore in ordine al calcolo dell'IVA dovuta: la somma evidenziata nell'avviso di accerta-

mento a carico della società, infatti, pari a € 175.404,00 è intesa al netto dell'Iva, oggetto, a sua volta, di separata evidenziazione.

4. Alla luce delle considerazioni che precedono, l'appello deve essere respinto.

Sussistono giustificati motivi per disporre, tra le parti costituite, l'integrale compensazione di spese e competenze di lite.

P.Q.M.

La Commissione rigetta l'appello. Spese compensate.

IMPUTAZIONE A SOCIO ACCOMANDANTE DI MAGGIORI REDDITI SOCIALI: EFFETTI NEI CONFRONTI DEI SUOI EREDI

Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione X, 2 novembre 2019, n. 3670

Pres. Abbondandolo - Rel. Paesano

I. Accertamento Irpef - Redditi di società di persone estinta a - Imputazione al socio accomandante deceduto - Responsabilità degli eredi limitata a quanto riscosso a seguito della liquidazione - Si applica

II. Obbligazione tributaria - Successione per causa di morte - Accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario - Responsabilità degli eredi limitata al valore dei beni dell'asse ereditario - Si applica

III. Accertamento Irpef - Eredi del socio di società estinta - Trasmissibilità delle sanzioni - Non sussiste

I. L'accertamento emesso nei confronti di una società di persone estinta e notificato ai soci determina la successione dei debiti sociali rimasti inevasi. Difatti la cancellazione dal registro imprese di una società corrisponde alla sua estinzione, ma non estingue automaticamente tutte le posizioni debitorie. Per non sacrificar e ingiustamente il creditor e sociale, i debiti si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione, vale a dire nella misura in cui ne avrebbero o risposto in vigenza dell'ente: illimitatamente per i soci di s.n.c. o soci accomandatari di s.a.s., oppure limitatamente, nella misura di quanto riscosso in sede di liquidazione, per le società di capitali e per i soci accomandanti di s.a.s..

II. Gli eredi del debitore tributario che hanno accettato l'eredità con beneficio d'inventario sono responsabili nei limiti del valore dei beni a loro pervenuti per la successione a causa di morte.

III. Gli eredi di socio di società estinta devono ritenersi esentati dall'applicazione di sanzioni in forza del principio di intrasmissibilità stabilito dall'art. 8 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Svolgimento del processo

V. M., in proprio e quale procuratrice e rappresentante dei due figli minori, C.A. e C. M., tutti nella loro qualità di erede con accettazione beneficiata di C. F., deceduto il [...] 2017, destinatario, quale socio accomandante della ditta "A. [...] & C. sas" con sede in [...] (SA), di accertamento tributario per l'anno 2016, elettivamente domiciliati in Salerno, Via [...], presso lo studio del dott. L. D. R., commercialista, che li rappresenta ed assiste in giudizio, hanno impugnato Avviso di Accertamento del 2018, emesso dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno, notificato in data 2.10.2018.

Con il predetto provvedimento viene accertato, a carico dei ricorrenti quali eredi, ai fini Irpef, ai sensi dell'art. 41 bis del D.P.R. 600/73, un reddito di partecipazione di € 30.100,00 corrispondente alla quota societaria (50%) posseduta dal *de cuius* nell'ambito della predetta Società.

L'Accertamento viene contestato, eccependo l'omessa valutazione relativa all'intervenuta accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario; il difetto di sottoscrizione del-

l'atto, in violazione dell'art. 42 del D.P.R. 600/73; l'omessa attivazione del preventivo contraddittorio; la non imputabilità al socio accomandante del reddito d'impresa accertato, siccome connesso ad operazioni illecite poste in essere dal solo socio accomandatario, cui, peraltro, è stato notificato anche il ricorso nella sua qualità di successore della estinta società e di destinatario della relativa quota di partecipazione in ordine ai maggiori redditi accertati.

Si conclude per l'annullamento dell'atto, con vittoria delle spese del giudizio.

Si costituisce l'Agenzia delle Entrate con memoria in data 29.5.2019, n. 77525. Fa presente che l'Accertamento a carico della Società si è reso definitivo. Ciò, pertanto, ha un riverbero immediato sul reddito di partecipazione, ai sensi dell'art. 5, comma 1, del Tuir. Deduce in merito alle eccezioni poste dai ricorrenti, concludendo per il rigetto del ricorso, con condanna al pagamento delle spese di lite.

Non risulta costituito l'altro socio, C. M., chiamato in giudizio.

Con memoria illustrativa, i ricorrenti insistono sulla eccezione di illegittimità del provvedimento per assenza di una qualsiasi forma di preventivo contraddittorio, chiarendo di non aver mai avuto conoscenza del PVC della Guardia di Finanza, con conseguente obiettiva limitazione del diritto di difesa. Ribadiscono la piena e assoluta responsabilità nella gestione della Società del socio accomandatario, che ha utilizzato lo schermo societario per operare in maniera anche non lecita, richiamando in proposito comunicazione del Comandante della Guardia di Finanza di Positano in ordine ai risultati degli accertamenti bancari, risultati che non fanno riscontrare alcun movimento anomalo a carico del socio accomandante. A seguito di richiesta all'udienza del 14.6.2019 e del successivo provvedimento (ord. n. 721 del 2019), a questa Sezione viene assegnato, per una trattazione congiunta, il giudizio riportato sotto il numero 1305/19, riguardante l'Accertamento [...], notificato ai ricorrenti in data 3.10.2019

quali eredi di C. F., socio, e a C. M. quale legale rappresentante e socio della cessata Società relativo al maggior reddito contestato alla Società per l'anno 2016.

Alla pubblica udienza, le parti si riportano ai relativi atti e alle conclusioni rassegnate. Il Collegio, in camera di consiglio, riuniti i ricorsi RGR 1141/2019 e RGR 1305/2019 sotto il numero di RG 1141/2019, esaminata la documentazione prodotta, decide come da dispositivo.

Motivi della decisione

Anzitutto, si rileva che i ricorrenti, quali eredi del socio C. F., hanno impugnato, con distinti ricorsi, non solo l'avviso di accertamento relativo al reddito di partecipazione, in base alla trasparenza di cui all'art. 5 D.P.R. 916/1986, ma anche gli avvisi emessi nei confronti della società. Ciò, in via generale, fa venir meno qualsiasi eccezione di carenza di motivazione, in quanto l'impugnativa anche dell'accertamento a carico della Società integra una presunzione di conoscibilità per *relationem* che, tra l'altro, legittima anche la consultazione di tutti gli atti. Secondo i principi della Suprema Corte (Cass. Ord. 32127 del 12.12.2018), l'avviso di accertamento, nell'ipotesi di motivazione "per *relationem*", è legittimo ove gli atti, compreso il processo verbale di constatazione richiamato nello stesso, siano agevolmente conoscibili dal contribuente (v. anche Cass., Sez. 5, 24.11.2017, n. 28060). Né sussiste l'ipotesi di illegittimità dei provvedimenti per un difetto di sottoscrizione, atteso che, dalla documentazione depositata dall'Ufficio, si rileva la idoneità e la correttezza della delega. Va precisato che in tema d'imposte sui redditi, l'avviso di accertamento, a norma dell'art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, deve essere sottoscritto, a pena di nullità, dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, incombendo sull'Amministrazione finanziaria dimostrare, in tale ultima evenienza e in caso di contestazione, l'esistenza della delega e l'appartenenza

dell'impiegato delegato alla carriera direttiva (Cass. 6-5 Ord. 9736 del 12.5.2016). Nel caso in esame, con la memoria di costituzione, l'Ufficio deposita delega del Direttore Provinciale, aggiornata al 12.7.2017, con la quale risultano individuati i delegati in ragione della tipologia di atto, includendo per gli accertamenti il nominativo del sottoscrittore dei provvedimenti.

Quanto al merito e alle altre osservazioni dei ricorrenti, va ribadito il principio, reiteratamente affermato dalla Suprema Corte (Cass. 22122/2010; Cass. 3011/2007; Cass. 11997/2006), secondo il quale il maggior reddito risultante dalla rettifica operata nei confronti di una società di persone, a norma del D.P.R. 29 settembre 1913, n. 519, art. 5, va imputato ai soci ai fini dell'IRPEF (non essendo la società di persone soggetto passivo dell'imposta sul reddito), in proporzione della relativa quota di partecipazione, e ciò vale anche per il socio accomandante di società in accomandita semplice, essendo irrilevante l'estraneità di tali soci all'amministrazione della società, in quanto ad essi è sempre consentito di verificare l'effettivo ammontare degli utili conseguiti, tanto da comportare anche l'applicazione allo stesso socio della sanzione per infedele dichiarazione prevista dal D.P.R. 29 settembre 1913, n. 600, art. 46. La sanzione, infatti, non viene irrogata all'accomandante sulla base della mera volontarietà, in contrasto con l'elemento della colpevolezza introdotto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5, in quanto, nel suo caso, la colpa consiste nell'omesso od insufficiente esercizio del potere di controllo sull'esattezza dei bilanci della società, ai sensi dell'art. 2320 c.c., u.c. (Cass., 19456/2009). Il socio non può farsi scudo della società, attribuendo esclusivamente ad essa la violazione fiscale, atteso che la sua posizione nell'ambito della compagine sociale, anche nel caso in cui non rivesta la carica di amministratore, gli consente il controllo dell'attività della società e della sua contabilità e quindi di verificare l'effettivo ammontare del suo reddito e, pertanto,

degli eventuali utili conseguiti in proporzione alla propria quota di partecipazione (cfr. Cass. n. 2699 del 2002; Cass. n. 2554 del 1997; Cass. S. U. n. 125 del 1993; Cass. n. 10501/14; Cass. n. 22122/10). Ex artt. 6 del D.Lgs. n. 472/97 e 8 del D.Lgs. n. 546/92, il socio non solo è in grado di conoscere i rilievi e gli accertamenti fiscali effettuati nei confronti della società, ma il reddito di partecipazione è considerato suo reddito personale, indipendentemente dalla mancata contabilizzazione dei ricavi e dei metodi utilizzati dalla società per realizzarli, fermo restando il suo diritto di agire nei confronti della società in sede civile ordinaria per recuperare la quota di utili a lui spettante ovvero per l'esclusione della sua responsabilità qualora sia dimostrata la sua buona fede (Cass. n. 11989/15).

Nella vicenda, pertanto, la qualità di socio accomandante del contribuente non ha fatto venir meno l'imputabilità allo stesso. È evidente, però, che, nel caso in esame, ed in ragione dell'intervenuto decesso del socio, trovano applicazione alcuni principi, ovvero: A. È legittimo l'accertamento emesso nei confronti di una società di persone estinta se notificato ai soci: questi ultimi, infatti, divengono i successori dei debiti sociali rimasti inevasi. Difatti, la cancellazione dal registro imprese di una società corrisponde alla sua estinzione, ma ciò non estingue automaticamente tutte le posizioni debitorie. Per non sacrificare ingiustamente il creditore sociale, i debiti si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione ovvero nella misura in cui ne avrebbero risposto in vigenza dell'ente, e quindi illimitatamente per le s.n.c. o per i soci accomandatari o limitatamente, nella misura di quanto riscosso in sede di liquidazione, per i soci di società di capitali e per i soci accomandanti;

B. Avendo gli eredi accettato l'eredità con beneficio d'inventario, il debito fiscale caduto in successione trova un limite nel valore dei beni pervenuti;

C. I ricorrenti, in ogni caso, devono ritenersi esentati dall'applicazione di sanzioni in

forza del principio di intrasmissibilità ex art. 8 del D.Lgs. n. 472/97.

I ricorsi, così come riuniti, vanno, pertanto, accolti parzialmente, ritenendosi legittimi gli accertamenti impugnati, con conseguente carico tributario per gli eredi di C. F. entro, però, i limiti di cui innanzi, con annullamento di ogni sanzione. Le spese dei giudizi vanno conseguentemente compensate.

P.Q.M.

La Commissione accoglie parzialmente il ricorso, dichiarando legittimi gli accertamenti impugnati, con conseguente carico tributario per i ricorrenti, eredi di C. F., entro, però, i limiti di cui in motivazione, con annullamento di ogni sanzione. Spese compensate

Accertamento

ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO E RICONOSCIMENTO DEI COSTI NON DOCUMENTATI AI FINI DELL'IVA E DELLE IMPOSTE DIRETTE

Commissione Tributaria Regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno
Sezione V, 2 dicembre 2019, n. 8997
Pres. Notari - Rel. Carè

Accertamento - Accertamento delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto - Accertamento induttivo puro - Rilevanza dei costi determinati in via presuntiva - Sussiste

In sede di accertamento induttivo puro, nel rispetto del principio di capacità contributiva, a fronte dei maggiori ricavi accertati devono esser e determinati, sia pur e induttivamente, anche i maggiori costi e la maggior e detrazione Iva. Con riferimento a tale ultimo profilo, la detrazione presuntiva spetta a condizione che il contribuente abbia effettuato le dichiarazioni Iva periodiche, quale presupposto per l'esercizio del diritto di detrazione.

Svolgimento del processo

I. Premessa

1. La ricorrente xx xxxxxxx s.r.l. in liquidazione impugnava innanzi alla CTP di Salerno l'avviso di accertamento n. REQ 030100xxx2005 notificato in data 15.4.2005, in forza del quale la territoriale Agenzia delle Entrate, verificata la mancata presentazione della dichiarazione annuale dei redditi per l'anno 1999, rideterminava induttivamente ex art.39 comma 2 D.P.R. 600/73 il reddito d'impresa rilevante ai fini Iva e Imposte Dirette.

1.1. In particolare, l'Ufficio, preso atto del volume di affari dichiarato dalla contribuente in sede di adesione alla definizione automatica delle imposte di cui all'art. 91. n.

289/02 per gli anni 1997/2001 (definizione, peraltro, non perfezionata), rideterminava il reddito di impresa in € 725.473,00 (importo, per l'appunto, identico a quello dichiarato come volume di affari dalla NB nell'istanza di definizione).

1.2. La contribuente deduceva l'illegittimità dell'avviso, contestando all'A.F. di avere quantificato il reddito imponibile misura pari al volume di affari, senza tenere conto:

- ai fini delle imposte dirette, dei costi inevitabilmente sostenuti;
- ai fini Iva, dell'imposta a credito assolta sugli acquisti.

1.3. Resisteva l'Ufficio, ribadendo la legittimità dell'accertamento operato.

2. All'esito della discussione, la CTP di Salerno -con sentenza n. 425/6/06- accoglieva il ricorso, ritenendo illegittimo l'operato dell'Agenzia che *"ha considerato interamente utile i ricavi dichiarati per € 725.473,00, senza dedurre alcunché per i costi ..."*.

3. Avverso la pronuncia interponeva gravame l'Ufficio, opponendo la legittimità dell'atto di accertamento, emesso in piena conformità alla previsione di cui all'art.39 comma 2 D.P.R. n.600/73.

Instauratosi il contraddittorio, la CTR di Napoli-Sez. staccata di Salerno, con sentenza n. 156/12/09, in parziale accoglimento dell'appello dell'Agenzia, ritenuto legittimo il ricorso alla procedura induttiva "pura", riconosceva che *"i ricavi esposti dalla società nella domanda di condono, utilizzati dall'Ufficio ai fini della rideterminazione del reddito, indicano un fatturato comprensivo dei costi e non certo un reddito netto, per cui al fine di determinare il reddito reale occorre che vengano detratti i relativi costi ... forfettariamente nella misura del 40%"*.

4. Contro detta sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, la-

mentando - con un unico motivo di impugnazione - la violazione degli artt. 19,21, 25,27 e 55 D.P.R. n. 633/72 e 75 Tuir, per avere il giudice di appello esteso arbitrariamente la percentuale forfettaria anche alla determinazione dell'Iva, rispetto alla quale, invece, potevano essere portati in detrazione solo i versamenti eseguiti a quanto risultante dalle liquidazioni prescritte.

La società contribuente ha, a sua volta, spiegato ricorso incidentale con due motivi, assumendo la violazione degli artt. 39 comma 2 n. 600/73 e 55 D.P.R. n. 633/72, per avere la CTR rideterminato in maniera forfettaria il reddito della società senza considerare gli elementi contabili acquisiti e le liquidazioni annuali e periodiche (primo motivo) e ommesso di indicare i motivi fondanti l'individuazione della percentuale di riduzione (secondo motivo).

La Corte di Cassazione, con sentenza 9.8.2017 n.19872, ha accolto entrambi i ricorsi, precisando che:

- la CTR aveva *“operato una generalizzata riduzione dell'intero accertamento (nella misura del 40%), mentre, con riguardo all'Iva, l'imposta versata sugli acquisti ... non può essere detratta se essa non risulti dalle dichiarazioni periodiche...”*;

- in relazione alla rideterminazione del reddito di impresa che *“è necessario che siano determinati, sia pure in via induttiva, anche i costi dei maggiori ricavi accertati...”* e che il giudice di appello aveva ridotto l'ammontare del reddito nella misura del 40%, ma *“senza che sia possibile comprendere né il ragionamento in base al quale tale quantificazione sia stata operata, né gli elementi la cui indicazione è del tutto omessa, che abbiano giustificato tale scelta”*.

La Corte di legittimità ha cassato, quindi, complessivamente la decisione impugnata, rinviando per un nuovo esame del merito ad altra sezione della CTR- Sez. staccata di Salerno.

5. La società contribuente ha riassunto il giudizio, riproponendo i motivi di ricorso.

Si è costituita l'Agenzia, sostenendo, per converso, che:

- ai fini delle imposte dirette, *“l'accertamento induttivo di maggiori ricavi non com-*

porta ... come conseguenza automatica il riconoscimento di elementi negativi di reddito, che in tanto vanno riconosciuti in quanto il contribuente ne abbia dato effettivamente prova”;

- ai fini Iva, *“solo con la registrazione della fattura e la liquidazione dell'imposta si realizza il diritto alla detrazione del tributo assolto a titolo di rivalsa a seguito degli acquisti effettuati”*.

All'esito della discussione, il giudizio è stato deciso all'udienza del 6.11.2019.

Motivi della decisione

1. Il presente giudizio deve essere risolto alla stregua dei principi enunciati dalla Suprema Corte in sede di cassazione con rinvio, nel senso che, nella rideterminazione del reddito imponibile della società accertata:

-ai fini delle imposte dirette, devono essere *“determinati, sia pure in via induttiva, anche i costi dei maggiori ricavi accertati ...”*;

-ai fini Iva, *“l'imposta versata sugli acquisti ... non può essere detratta se essa non, risulti dalle dichiarazioni periodiche ...”*.

In ogni caso, deve tenersi conto, che, sempre secondo la Corte, la quantificazione forfettaria della riduzione operata dal giudice di appello:

- non era stata supportata da alcun ragionamento, né dalla indicazione di elementi concreti;

- era stata irragionevolmente generalizzata anche con riguardo all'IVA.

D'altra parte, come si vedrà, i principi enunciati dalla Cassazione devono essere coniugati con i principi consolidatisi in sede di legittimità in punto di distribuzione dell'onere della prova e devono trovare attuazione in ragione del quadro probatorio come concretizzatosi a seguito delle posizioni e delle argomentazioni difensive assunte dalle parti.

2. Ciò posto, ritiene la Commissione, relativamente alle imposte dirette, che il principio enunciato dalla Cassazione (secondo la quale nella rideterminazione del reddito di impresa *“è necessario che siano determinati, sia pure in via induttiva, anche i costi dei maggiori ricavi accertati”*) viene richiamato in sede di rinvio da entrambe le parti a so-

stegno delle contrapposte tesi difensive.

Si rileva, tuttavia, che l'Ufficio (pur non contestando in astratto la possibilità di una riduzione dei maggiori ricavi con il riconoscimento sia pure forfettario dei costi) ha asserito che la prova della ricorrenza di tali costi spetterebbe al contribuente (cfr. memorie depositate in sede di rinvio: *“l'accertamento induttivo di maggiori ricavi non comporta...come conseguenza automatica il riconoscimento di elementi negativi di reddito, che intanto vanno riconosciuti in quanto il contribuente ne abbia dato effettivamente prova”*).

La tesi dell'Agenzia non è affatto condivisibile e si pone in chiaro contrasto con la posizione assunta in proposito dalla prevalente giurisprudenza di legittimità, che pone a carico dell'Ufficio l'onere della prova dei costi connessi ai maggiori ricavi (cfr. da ult.Cass.17/07/2019 n. 19191: *“In caso di accertamento induttivo pur o l'Amministrazione finanziaria può ricorrere a presunzioni “supersemplici”, ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, ma deve comunque determinare, sia pur e induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, poiché, altrimenti, sarebbe oggetto di imposizione il profitto lordo in luogo di quello netto, in violazione dell'art. 53 Cost., non potendo trovare applicazione l'art. 109 TUIR che ammette in deduzione solo i costi risultanti o il conto economico”*).

Nel caso di specie, doveva essere, quindi, l'Ufficio a determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi.

Sotto il profilo in esame, l'accertamento impugnato è, quindi, certamente illegittimo, sì che questo giudice, nell'esercizio del suo potere-dovere di esaminare il merito della pretesa tributaria, non può esimersi dal procedere necessariamente ad individuare la percentuale di abbattimento dei ricavi.

A tal fine, è ben possibile avvalersi dei poteri di valutazione di cui agli artt.115 e 116 c.p.c. (cfr. Cass.15/10/2018 n. 25629: *“Il processo tributario, pur introdotto mediante l'impugnazione di un atto ha ad oggetto il rapporto sostanziale posto a fondamento dello stesso, sicché il giudice, ove ritenga*

invalido l'atto impositivo per motivi non formali, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, avvalendosi degli ordinari poteri di indagine e di valutazione dei fatti e delle prove consentiti dagli artt. 115 e 116 c.p.c., senza che, da un lato, ciò costituisca attività amministrativa di nuovo accertamento e, da un altro, determini una violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato”).

Ciò posto, ritiene la Commissione che la percentuale di riduzione di abbattimento del 40% (quantificata dalla CTR nella sentenza n. 156/12/09 poi cessata) può dirsi non contestata dalle parti, atteso che:

- per un verso, l'Ufficio non ha di fatto mai (neppure nelle memorie depositate in questa sede) espressamente contestato tale percentuale (di una riduzione, che, peraltro, sarebbe stato suo onere operare), prestando sostanziale acquiescenza al relativo accertamento;

- per altro verso, la contribuente ha pur'essa omesso di censurare espressamente tale quantificazione, assumendo anzi che l'Ufficio vi avrebbe fatto acquiescenza e limitandosi al più ad invocare la ricorrenza di una percentuale più consistente.

In conclusione, la percentuale di abbattimento dei maggiori ricavi accertati per i costi sostenuti dalla società ricorrente deve essere determinata nella misura del 40%.

3. In ordine, poi, alle contestate detrazioni Iva, la Corte di legittimità ha affermato il principio secondo cui la riduzione dell'accertamento nella misura del 40% era stata arbitrariamente estesa anche all'IVA, con riguardo alla quale, invece, *“l'imposta versata sugli acquisti ... non può esser e detratta se essa non risulti dalle dichiarazioni periodiche ...”*; e ha ritenuto che la CTR aveva quantificato la riduzione senza fare alcun riferimento alle dichiarazioni periodiche.

In effetti, nel caso dell'IVA, l'entità della detrazione dell'imposta versata sugli acquisti di beni e servizi non è preclusa dalla omessa dichiarazione, purché risulti dalla dichiarazione periodica, il tutto con onere del-

la prova (questa volta) a carico del contribuente (cfr. Cass. 20/01/2016 n.1020: *“In tema di I.V.A., ai sensi dell’art. 55 del D.P.R. n. 633 del 1972, l’inottemperanza del contribuente all’obbligo della dichiarazione annuale rende legittimo l’accertamento induttivo da parte dell’Ufficio - il quale può desumer e i dati per la ricostruzione del giro d’affari del contribuente da qualunque elemento a sua conoscenza, ivi compresa la dichiarazione tardivamente presentata da quest’ultimo - e preclude che l’imposta versata sugli acquisti di beni e servizi nel periodo dell’omessa dichiarazione possa essere detratta, se non risulti dalle dichiarazioni periodiche, essendo rilevante che il pagamento di tali imposte sia evincibile da altra documentazione, inclusa la contabilità d’impresa”*).

Nel caso di specie, però, a ben vedere (anche se la cassata sentenza n.156/12/09 della CTR non vi aveva fatto alcun riferimento), non vi è dubbio che la società ricorrente abbia effettivamente depositato le dichiarazioni periodiche attestanti l’imposta versata sugli acquisti di beni e servizi nel periodo dell’omessa dichiarazione.

D’altra parte, non risulta neppure che siano stati espressamente contestati i presupposti previsti per il diritto alla detrazione, e cioè che i detti acquisti siano stati compiuti da un soggetto passivo d’imposta, assoggettati ad Iva e finalizzati ad operazioni imponibili.

In ordine, infine, alla quantificazione dell’imposta da portare in detrazione, osserva la Commissione (anche qui avvalendosi dei poteri di valutazione della prova ex art.115 c.p.c.) che, anche se è vero che la società contribuente (cui incombeva il relativo onere e che pure ha provveduto a depositare le necessarie dichiarazioni periodiche) non ha provveduto alla precisa determinazione dell’Iva da detrarre, non è possibile negare che l’Ufficio non solo non ha messo in discussione (come già detto) la ricorrenza dei presupposti per il diritto alla detrazione, ma non ha neppure espressamente contestato la relativa quantificazione.

Peraltro, la stessa pronuncia della Cassazione si è limitata a censurare la generalizza-

zione della riduzione del 40%, precisando con riguardo all’IVA che l’imposta versata sugli acquisti doveva risultare dalle dichiarazioni periodiche.

Quindi, a ben vedere, la Corte di legittimità non ha contestato la quantificazione della riduzione, ma ha osservato che (in materia di Iva) l’imposta da portare in detrazione andava attestata dalla presenza delle dichiarazioni periodiche. Orbene, tenuto conto che parte contribuente ha ritualmente esibito e depositato le dichiarazioni periodiche, che i presupposti per la detrazione risultano (come non pare contestato tra le parti) emergere dalle stesse dichiarazioni e che l’entità dell’imposta da portare in detrazione (quantificata dalla sentenza della CTR n. 156/12/09 nella misura del 40% del reddito imponibile) si mostra pur essa non espressamente contestata tra le parti, questa Commissione ritiene che, anche con riguardo all’IV A, deve procedersi alla detrazione dell’imposta da quantificarsi nella misura del 40%.

4. In conclusione, in parziale accoglimento dell’impugnazione proposta dall’Ufficio avverso la sentenza della CTP n. 425/06/06, la pretesa tributaria contenuta nell’opposto avviso di accertamento deve essere rideterminata nei sensi appena esposti sopra ai punti 2 e 3.

L’Amministrazione Finanziaria deve procedere alla ricostruzione della pretesa in conformità a quanto in questa sede accertato.

5. Le spese di tutto il giudizio devono essere compensate tenuto conto della reciproca soccombenza e della sussistenza di gravi ed eccezionali ragioni, consistenti nella assoluta peculiarità della questione trattata e nel complessivo andamento del giudizio.

P.Q.M.

Accoglie parzialmente l’appello proposto dall’Ufficio nei confronti della sentenza della CTP di Salerno n. 425/06/06 nei sensi di cui in motivazione. Compensa le spese del giudizio.

Accertamento

L'AVVISO DI ACCERTAMENTO SOTTOSCRITTO DA SOGGETTO DIVERSO DAL CAPO DELL'UFFICIO E' NULLO SE NON VENGA DOCUMENTATO IL POTERE SOSTITUTIVO DEL FIRMATARIO

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione XIV, 16 dicembre 2019, n. 4527**
Pres. Bianchi - Rel. Paesano

Accertamento - Avviso di accertamento - Sottoscrizione da parte di funzionario non Capo dell'ufficio - Delega di firma - Necessità - Contestazione della carenza da parte del contribuente - Onere gravante sull'Ufficio di esibire la delega - Sussiste - Omessa produzione di valida delega di firma - Nullità dell'avviso impugnato - Sussiste

Deve essere dichiarato nullo l'avviso di accertamento non sottoscritto dal Capo dell'ufficio se sia stata sollevata specifica eccezione a riguardo e l'Agenzia delle entrate non abbia dimostrato il legittimo esercizio del poter e sostitutivo da parte del firmatario o la sussistenza di delega. Difatti il solo possesso della qualifica non abilita il funzionario della carriera direttiva alla sottoscrizione, siccome il potere di organizzazione deve essere riferibile in concreto al Capo dell'ufficio a norma dell'art. 42 D.P.R. n. 600 del 1973.

Svolgimento del processo

S. R., rappresentato e difeso dal dott. L.D.R., commercialista, ed elettivamente domiciliato presso il suo studio, con ricorso diretto all'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno, ha impugnato l'Avviso di Accertamento n. [...] /2018, anno di imposta 2013; emesso ai sensi dell'art. 41 bis del D.P.R. 600/73. Al ricorrente viene

imputato, pro quota, quale socio al 50%, il maggior reddito, definito per acquiescenza, contestato, per l'anno in questione, alla società "S. s.r.l."

Il ricorrente contesta il provvedimento, eccependo:

1) Nullità della notifica dell'impugnato avviso di accertamento in quanto l'agente notificatore non ha attestato il mancato rinvenimento dei potenziali notificatari indicati nell'art. 139, comma 2 c.p.c. Nell'espletato procedimento notificatorio, non emerge in alcun modo, anzi sarebbe assente del tutto, qualunque preventiva azione o tentativo dell'agente notificatore rivolto ad effettuare la notifica nei confronti degli altri soggetti preferenzialmente abilitati al ricevimento, avendo egli riscontrata la mera irreperibilità (relativa) del ricorrente. Inoltre, il raggiungimento dello scopo notificatorio è intervenuto quando la pretesa impositiva era già decaduta. L'agente notificatore si è recato presso l'abitazione del ricorrente, per l'esperimento tentativo di notifica, il giorno 28 dicembre 2018, ma, inspiegabilmente, solo il 2 gennaio 2019 ha spedito la comunicazione di avvenuto deposito del piego (CAD) presso la casa comunale. Per il notificante, secondo il ricorrente, il perfezionamento della notifica di cui all'art. 140 c.p.c. avviene con l'espletamento dell'ultimo adempimento e, nel caso in esame, l'invio della raccomandata di garanzia (CAD) al destinatario, per cui il processo di notificazione si è concluso quando erano già decorsi i termini di decadenza previsti per la notifica dell'accertamento (art. 43 D.P.R. 600/73).

2) Illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art. 42. D.P.R. n. 600 del 1973, in relazione al-

l'obbligo di sottoscrizione del provvedimento impugnato. L'avviso impugnato, anziché essere sottoscritto dal Direttore legale rappresentante pro tempore dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Salerno, unico soggetto legittimato a conferire efficacia legale "esterna" ad un atto impositivo, è sottoscritto da altro funzionario privo di potere di rappresentanza. Peraltro, la verifica dell'effettiva presenza o meno di una delega di sottoscrizione risulta essenziale ai fini della legittimità dell'atto in questione, atteso che in carenza della stessa, l'accertamento decade *ex lege*.

3) Violazione e falsa applicazione dell'art. 41 bis del D.P.R. 600/1973 nonché eccesso di potere per aver l'Ufficio discrezionalmente esercitato un'attività valutativa vincolata ai presupposti di legge. La contestazione mossa al ricorrente di risultare soggetto fruitore di dividendi/utili extracontabili presuntivamente incamerati dalla società di cui egli risulta socio, non è assolutamente frutto di dati certi e diretti dai quali possa emergere l'evasione di imposta per l'annualità in discorso, ma deriva da mere deduzioni, in un contesto, quale quello di società di capitali, che non può trovare disciplina applicativa della norma invocata.

4) Nullità dell'accertamento impugnato per violazione degli artt. 5 e 116 del TUIR, nonché degli artt. 23 e 53 della Costituzione. Sotto altro aspetto, non può non rilevarsi come l'avviso di accertamento impugnato risulta, secondo il ricorrente, affetto dal vizio di carenza di motivazione sulla base di molteplici mancanze in esso riscontrate, e tali da comportarne la sua totale nullità. L'Agenzia sarebbe, infatti, giunta ad accertare maggiori redditi di capitale in capo al ricorrente, sull'unico presupposto dei maggiori ricavi accertati in capo alla società di capitali da questa partecipata al 50% nell'anno 2013, che presumibilmente gli sarebbero stati distribuiti in maniera occulta, fondando, tuttavia, il proprio percorso logico argomentativo su elementi del tutto infondati.

5) Infondatezza della pretesa dell'Ufficio in quanto i maggiori ricavi accertati in capo alla società partecipata, e ribaltati pro quota al ricorrente, sono solo frutto di applicazione di percentuali di ricarico derivanti da medie statistiche e, quindi, non implicanti alcuna occulta distribuzione di utili extracontabili. Non vi è alcuna prova di ricezione ed utilizzazione da parte del ricorrente del maggior reddito accertato in capo alla partecipata "S. s.r.l.", la cui occulta distribuzione è solo ed esclusivamente stata presunta dall'Ufficio e mai da questo provata. Il ricorrente chiede, pertanto, che sia annullato l'Avviso di Accertamento. Con vittoria di spese, diritti ed onorari di causa.

L'Ufficio, costituitosi in giudizio con memoria in data 23.8.2019, richiama la disciplina delle notificazioni degli atti tributari, contenuta nell'art. 60 del D.P.R. 600/1973, che opera un rinvio alle regole fissate dagli articoli 137 e seguenti del c.p.c., stabilendo peraltro alcune regole particolari per la materia fiscale. Ritiene, in tal senso, legittima e perfezionata la notifica del provvedimento, sostenendo, quanto al presunto ritardo della notifica con conseguente invocata decadenza, che l'accertamento è stato consegnato al Comune di Battipaglia, per la notificazione, entro i termini di legge. Richiama l'intervenuta definitività dell'accertamento a carico della Società e i principi ormai acquisiti in maniera sostanziale, di presunzione di distribuzione dei maggiori utili, anche delle società di capitali, ai propri soci, nella gestione di una società a ristretta base azionaria o familiare. Conclude per il rigetto del ricorso, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese del giudizio.

Con memoria illustrativa depositata in data 15.11.2019, parte ricorrente ripropone le proprie eccezioni, insistendo nelle conclusioni rassegnate. Deposita documentazione a sostegno delle proprie deduzioni.

All'udienza pubblica di discussione, le parti si riportano alle rassegnate conclusioni. Il Collegio, in camera di consiglio, esaminati gli atti, decide come da dispositivo.

Motivi della decisione

L'accertamento, che risulta acquisito, ai fini della notifica, al protocollo generale del Comune di Battipaglia n. [...] del 27.12.2018, risulta notificato al contribuente, assente nel proprio domicilio e, quindi, in situazione di irreperibilità relativa, in data 28.12.2018, ai sensi dell'art. 140 c.p.c., con deposito presso la Casa Comunale di Battipaglia in busta chiusa, con avviso affisso alla porta dell'abitazione dell'interessato ed invio di raccomandata informativa, con avviso di ricevimento, raccomandata che, come sostenuto dalla parte ricorrente, sarebbe stata spedita in data 2.1.2019, sostanziano, così, l'eccezione di decadenza.

Con l'ordinanza interlocutoria del 21.10.2004/13.5.2005, le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione, applicando il consolidato indirizzo in materia sancito dalla Corte Costituzionale a partire dalla sentenza 26.11.2002, n. 477, ribadendo l'adesione al sistema basato sulla scissione del momento di perfezionamento della notifica per chi la richiede e per chi la riceve, hanno affermato il principio per cui, nel caso di notificazione eseguita ai sensi dell'art. 140 c.p.c., la notifica si perfeziona, per il notificante, dal momento della consegna dell'atto al notificatore, mentre per il destinatario la notificazione si ha per eseguita con il compimento dell'ultimo degli adempimenti prescritti (spedizione della raccomandata con avviso di ricevimento). Poiché tale ultimo adempimento persegue lo scopo di consentire la verifica che l'atto sia pervenuto nella sfera di conoscibilità del destinatario, la sua mancanza provoca la nullità della notificazione, che resta comunque sanata dalla costituzione dell'intimato o dalla rinnovazione della notifica ai sensi dell'art. 291 c.p.c.

Tali principi, applicati al problema in esame, consentono di definire: a) che, per l'Ufficio, il momento di perfezionamento della notifica dell'atto si è realizzato con la consegna al messo notificatore, ovvero con la consegna al Comune di Battipaglia, av-

venuta, come da timbro riportato sull'Avviso di Accertamento, in data 27.12.2018 ed acquisita al protocollo 103578. Nessuna decadenza, quindi, si è verificata, atteso che il momento perfezionativo dell'invio è avvenuto nei termini di legge; b) il termine di perfezionamento della notifica per il destinatario è avvenuto con la ricezione della raccomandata informativa e, comunque, resta sanato dalla costituzione in giudizio, a dimostrazione della ricezione del provvedimento, con salvaguardia, quindi, del diritto di difesa. Quanto all'ipotesi di nullità della procedura per mancanza di ricerca di altre persone cui notificare l'atto, stante la provvisoria irreperibilità del destinatario, va richiamato il principio di cui alla sentenza n. 2919 del 9.2.2007, secondo il quale "Il mancato rinvenimento di soggetto idoneo a ricevere l'atto, proprio presso il comune di residenza del destinatario, e proprio presso la casa di abitazione ovvero il luogo in cui egli svolge la propria attività, legittima la notificazione ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ., senza necessità di ricerca del destinatario in uno degli altri luoghi indicati alternativamente dall'art. 139. Ciò in quanto la certezza che il luogo di notificazione sia quello in cui vive e lavora il notificatario - e che pertanto l'assenza sua e di altri soggetti idonei sia solo momentanea, ricorrendo un'ipotesi di cd. irreperibilità temporanea - lascia supporre che questi, o persona in grado di informarlo, verrà a conoscenza dell'avvenuta notificazione dall'affissione dell'avviso di deposito sulla porta e dalla spedizione della raccomandata, essendo invece necessarie ulteriori ricerche solo quando il notificatore abbia motivo di ritenere che il destinatario si sia trasferito dal comune e/ o dal luogo ove viene ricercato, perché in tal caso verrebbe meno il collegamento fra il luogo e il soggetto, collegamento sul quale il legislatore fonda la presunzione di conoscenza, da parte del destinatario, dell'atto notificatogli ai sensi dell'art. 140 c.p.c.

Nessun dubbio, quindi, sulla regolarità dell'avviso, sia in termini di tempestività del-

l'accertamento che di validità, in ogni caso, dell'avvenuta notifica, e ciò, comunque, senza neppure valutare le novità, in proposito, definite, per l'anno 2018, con la legge di bilancio 27.12.2017, n. 205.

Fondata ed assorbente, invece, va ritenuta la proposta eccezione di nullità per mancata prova della delega di sottoscrizione dell'atto in questione. Secondo la giurisprudenza della Suprema Corte l'avviso di accertamento, a norma del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato e, nel caso in cui la sottoscrizione non sia quella del capo dell'ufficio titolare, in caso di contestazione, incombe sull'Amministrazione dimostrare il corretto esercizio del potere (Cass., Sez. 5, n. 27871 del 31/10/2018; Sez. 5, n. 24492 del 02/12/2015). La Corte, peraltro (V. Ord. 27873 del 31.10.2018), in conforme situazione, ha avuto modo di ribadire i suddetti principi, precisando che, per consolidato orientamento, "l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato" e, nel caso in cui la sottoscrizione non sia quella del capo dell'ufficio titolare", ma di altro funzionario, "incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio." (Cass. sez. V, nn. 14626/00, 14195/00, 17044/13, 12781/16; cfr. Cass. sez. 1/1-5, nn. 19742/12, 332/16; 12781/16; 14877/16; 15781/17; 5200/18), poiché il solo possesso della qualifica non abilita il funzionario della carriera direttiva alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere

in concreto riferibile al capo dell'ufficio (Cass. n. 17400 del 2012); infatti, la sottoscrizione dell'avviso di accertamento - atto della p.a. a rilevanza esterna - da parte di funzionario diverso da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo, ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato, non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità, dall'art. 42, commi 1 e 3, dinanzi citato (Cass. n. 14195 del 2000; 24492 del 2015). Ha anche precisato che "la previsione della tassativa sanzione legale della nullità dell'avviso di accertamento" ... "trova giustificazione nel fatto che, come è stato osservato, gli avvisi di accertamento costituiscono la più complessa espressione del potere impositivo e incidono con particolare profondità nella realtà economica e sociale, discostandosi e contestando le affermazioni del contribuente. Le qualità professionali di chi emana l'atto costituiscono quindi una essenziale garanzia per il contribuente (v. Cass. n. 1875 del 2014 e, da ultimo, Cass. n. 22800 del 2015)".

Nella specie, essendo stata oggetto di specifica contestazione la mancanza di legittima delega al funzionario che ha sottoscritto gli avvisi di accertamento, gravava sull'Agenzia delle Entrate l'onere di provare la sussistenza di tale delega; non avendo l'Agenzia delle Entrate adempiuto tale onere, va ritenuta la nullità dell'avviso impugnato.

Il ricorso va, pertanto, accolto. Sussistono comunque evidenti motivi per ritenere compensate le spese del presente giudizio

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Compensa le spese del giudizio.

È INESISTENTE LA NOTIFICA ESEGUITA DA AGENTE POSTALE PRIVATO NON AUTORIZZATO

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione IX, 31 luglio 2019, n. 2291**
Pres. e Rel. Grasso

Notificazioni - Notifica effettuata a mezzo vettore di post a privata sfornito di apposita licenza - Intervenuta liberalizzazione con decorrenza dal 10 settembre 2017 - Irrilevanza - Inesistenza giuridica della notifica - Sussiste

Ancorché la legge 124 del 2017 abbia liberalizzato il servizio di notificazione degli atti giudiziari con decorrenza dal 10 settembre 2017, il soggetto che gestisce il servizio deve essere fornito di apposita speciale licenza che attesti l'adempimento degli obblighi di qualità minima stabiliti dall'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni. Pertanto la notifica dell'intimazione di pagamento a mezzo vettore di posta privata privo di licenza è inesistente e non suscettibile di sanatoria alcuna.

Svolgimento del processo

Il sig. M.R. come in atti rapp.to e difeso, con ricorso inviato telematicamente ha impugnato l'intimazione di pagamento n° XX000 comunicata in data xx.11.2018 dall'Agenda dell'Entrate Riscossione di Salerno con la quale gli veniva richiesto l'importo complessivo di €2.437.

Il ricorrente ha eccepito i seguenti motivi di gravame:

- 1 - nullità dell'intimazione di pagamento per inesistenza della notifica;
- 2 - prescrizione del credito azionato;

3 - carenza del presupposto impositivo per l'anno d'imposta 2010, carenza di legittimazione passiva.

Ha concluso per sentir dichiarare la nullità dell'atto impugnato con conseguente annullamento del ruolo a carico del ricorrente e vittoria di spese di giudizio.

In data 23.05.2019 si è costituita l'A.E.R. di Salerno controdeducendo, in parte, alle motivazioni poste a base del ricorso concludendo per la inammissibilità del ricorso o, in subordine, il rigetto. Il tutto con vittoria di spese di giudizio.

Alla pubblica udienza è presente soltanto parte ricorrente.

Motivi della decisione

La Commissione osserva:

il ricorrente in via preliminare ha eccepito l'inesistenza della notifica in quanto eseguita tramite soggetto privato (NEXIVE) non abilitato alle funzioni di notificatore.

V a, in proposito, ricordato, che la notifica a mezzo poste degli atti posti in essere dall'Agenda dell'Entrate effettuata per il tramite di un servizio privato, deve ritenersi inesistente e come tale non suscettibile neppure di sanatoria.

Né, allo stato, deve ritenersi modificato tale principio definito dalla Suprema Corte (ordd. nn. 7676 del 28.3.2018 e 21884 del 7.9.2018), per effetto dell'intervenuta liberalizzazione del servizio a decorrere dal 10 settembre 2017 (L. 4.8.2017 n° 124, art. 1, comma 57, lett. b), in quanto occorre che, come da Regolamento, l'AGCOM provveda a rilasciare alla Società che gestisce il servizio apposita speciale licenza, rilevate la rispondenza del servizio agli obblighi di

qualità minima stabiliti dall'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni.

Allo stato non risulta che alla data della notifica dell'atto impugnato fosse stata rilasciata alla NEXIVE la predetta licenza atteso che il relativo Regolamento DM 19.7.2018 risulta pubblicato in G.U. n° 208 del 7.9.2018.

La stessa A.E.R. di Salerno ha ommesso di controdedurre in merito a quanto preliminarmente eccepito da controparte confermando, tacitamente, la irregolarità dell'avvenuta notifica evitando, altresì, di depositare valida documentazione probatoria atta a provare la regolarità dell'adempimento notificatorio.

La Commissione ritiene di poter accogliere il ricorso dichiarando l'inesistenza della notifica.

L'accoglimento del ricorso comporta la condanna al pagamento delle spese di giudizio dell'A.E.R. di Salerno che si liquidano in €300,00 oltre C.U.T. a favore del ricorrente.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Condanna A.E.R. di Salerno al pagamento delle spese di giudizio liquidate in €300,00 oltre C.U.T.

È VALIDA LA NOTIFICA ESEGUITA NELLA SEDE INDICATA NELL'ULTIMA DICHIARAZIONE SEPPURE NON CORRISPONDENTE CON QUELLA ANAGRAFICA

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione X, 9 ottobre 2019, n. 2791**

Pres. Abbondandolo - Rel. Fiore

Notificazioni - Accertamento - Notifica eseguita presso luogo diverso dalla sede sociale - Difformità tra reale residenza anagrafica e quella indicata nella dichiarazione dei redditi - Invalidità della notificazione avvenuta presso quest'ultimo indirizzo - Non sussiste

In tema di notificazione degli atti tributari, laddove il contribuente abbia indicato nella dichiarazione dei redditi un indirizzo di residenza differente da quello anagrafico, l'Amministrazione non è tenuta a verificarne la correttezza e, pertanto, la notifica avvenuta presso di esso è valida ed efficace. In sostanza le variazioni del domicilio fiscale comunicate nella dichiarazione annuale dei redditi costituiscono atto idoneo a render noto all'Amministrazione il nuovo domicilio ai fini delle notificazioni. Tale ius variandi dev'essere esercitato in buona fede, nel rispetto del principio dell'affidamento che deve informare la condotta di entrambi i soggetti del rapporto tributario. Pertanto, il contribuente che abbia indicato nella propria denuncia dei redditi il domicilio fiscale in un luogo diverso da quello anagrafico non può invocare detta difformità, sfruttando a suo vantaggio anche un eventuale errore, al fine di eccepire l'invalidità dell'atto di accertamento notificato dall'ufficio finanziario del domicilio da lui stesso dichiarato.

Motivi della decisione

1. Con l'atto introduttivo del presente giudizio, depositato il 2.5.2019, S.M. ha impugnato l'avviso di accertamento in epigrafe, notificato per compiuta giacenza in data 19.06.2018, con il quale l'Agenzia delle Entrate, a seguito di mancata risposta all'invito n. 100XX/2018 a produrre documentazione e stante la mancata produzione, ha accertato un reddito di impresa di € 159.714,00 per il mancato riconoscimento di una parte dei costi esposti nella dichiarazione Iva per l'anno 2014 e ne ha chiesto l'annullamento.

La parte contribuente ha eccepito la nullità dell'avviso per i seguenti motivi:

- Mancata notifica degli atti prodromici;
- Irregolare notifica degli atti presupposti;
- Violazione dell'art. 26 del D.P.R. 602/73;
- Nel merito infondatezza dei rilievi contenuti nell'avviso di accertamento. Instauratosi il contraddittorio l'ufficio ha contestato tutto quanto *ex adverso* dedotto e ha chiesto il rigetto del ricorso.

Acquisita la documentazione prodotta e sentite le parti ed i rispettivi difensori comparsi, la causa è stata decisa.

2. Nella fattispecie va verificata, in via preliminare, la ritualità della notifica dell'avviso di accertamento che può determinare l'inammissibilità del ricorso.

Deduca parte ricorrente che l'avviso, come tutti gli atti prodromici e successivi, vennero notificati, per compiuta giacenza, in via R.R.R. 40, dove egli non ha mai avuto la residenza.

Nella decisione va premesso che in materia di notifica degli atti tributari dispone il

D.P.R. 29/09/1973, n. 600 art. 58, secondo il quale agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi ogni soggetto si intende domiciliato in un comune dello Stato, giusta le disposizioni seguenti.

Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato. I cittadini italiani, che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la pubblica amministrazione, nonché quelli considerati residenti ai sensi dell'articolo 2, comma 2-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato.

I soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività. Negli atti, contratti, denunce e dichiarazioni che vengono presentati agli uffici finanziari deve essere indicato il comune di domicilio fiscale delle parti, con la precisazione dell'indirizzo solo ove espressamente richiesto. Le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate.

La giurisprudenza ha avuto modo di precisare che in tema di accertamento delle imposte dei redditi, in caso di originaria difformità tra la residenza anagrafica e quella indicata nella dichiarazione dei redditi, è valida la notificazione dell'avviso perfezionatosi presso quest'ultimo indiriz-

zo, atteso che l'indicazione del comune di domicilio fiscale e dell'indirizzo, da parte del contribuente, ai sensi dell'art. 58 del D.P.R. n. 600 del 1973, va effettuata in buona fede e nel rispetto del principio di affidamento dell'Amministrazione finanziaria, la quale non è tenuta a controllare l'esattezza del domicilio eletto. (Cfr. Cass. civ. Sez. V Sent., 14/12/2016, n. 25680 (rv. 641942-01) Cass. civ. Sez. V Sent., 10/05/2013, n. 11170 (rv. 626921)). Ed ancora ha sottolineato che ai sensi dell'art. 58 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, al dovere del contribuente di dichiarare un determinato domicilio o sede fiscale ed un determinato rappresentante legale, non corrisponde l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di verificare e controllare l'attualità e l'esattezza del domicilio eletto. Ne consegue che ogni richiesta di esibizione di documentazione contabile può legittimamente essere indirizzata - con ogni conseguenza in tema di accertamento induttivo in caso di mancata risposta - presso il domicilio indicato dal contribuente, non sussistendo a carico dell'Ufficio, l'onere di contattare eventuali sostituti o incaricati dell'amministratore presso i quali risulti depositata la documentazione contabile.

Infine, ha precisato che le variazioni del domicilio fiscale, comunicate nella dichiarazione annuale dei redditi, costituiscono atto idoneo a rendere noto all'Amministrazione il nuovo domicilio ai fini delle notificazioni. Tale "*ius variandi*" dev'essere esercitato in buona fede, nel rispetto del principio dell'affidamento che deve informare la condotta di entrambi i soggetti del rapporto tributario: pertanto, il contribuente che abbia indicato nella propria denuncia dei redditi il domicilio fiscale in un luogo diverso da quello precedente, non può invocare detta difformità, sfruttando a suo vantaggio anche un eventuale errore, al fine di eccepire l'invalidità dell'atto di accertamento notificato dall'ufficio finan-

ziario del domicilio da lui stesso dichiarato.

Nella fattispecie, come emerge dalle dichiarazioni prodotte dall'ufficio relative al 2017 e 2016, il ricorrente indicava quale domicilio fiscale proprio la detta Via R.R.R. n. 40, con la conseguenza che la notifica è rituale e la proposizione del ricorso è intempestiva ed inammissibile.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, sezione X, pronunciando sul ricorso proposto da S.M. contro l'Agenzia delle Entrate di Salerno, avverso l'avviso di cui in oggetto, così provvede: dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese di lite, liquidate in €400,00, già ridotte, oltre accessori di legge, se dovuti.

Notificazioni

LA CONSEGNA DELL'AVVISO DI DEPOSITO PRESSO LA CASA COMUNALE EFFETTUATA DA AGENTE POSTALE NON AUTORIZZATO RENDE LA NOTIFICA GIURIDICAMENTE INESISTENTE

**Commissione Tributaria Regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno
Sez. XII, 25 novembre 2019, n. 311
Pres. Buono - Rel. Marrone**

Notificazioni - Accertamento - Irreperibilità del destinatario - Notificazione ai sensi dell'art. 140 c.p.c. - Raccomandata postale contenente l'avviso di deposito dell'atto nella Casa comunale - Consegna effettuata da agente postale privato ante Legge n. 124/2017 - Inesistenza giuridica della notificazione - Sussiste

In caso di notificazione di avviso di accertamento avvenuta ai sensi dell'art. 140 c.p.c. per irreperibilità del destinatario, la raccomandata postale dell'avvenuto deposito dell'atto nella Casa comunale consegnata a mezzo di agente postale privato prima dell'entrata in vigore della legge 124 del 2017, che ha abrogato la riserva esclusiva a favor e di Poste italiane, determina l'inesistenza giuridica della notificazione dell'avviso di accertamento.

Svolgimento del processo

Con l'atto di appello in esame l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno ha impugnato la sentenza n. 3925/2017 emessa dalla CTP di Salerno - Sezione 7 emessa in data 3.7.2017 e depositata in data 6.9.2017, con la quale in accoglimento del ricorso proposto da M.L., veniva annullato l'avviso di accertamento n. 9011504960/2016 emesso dall'Ufficio a seguito di accertamento ex art.38 D.P.R. n.

600/73 per il parziale mancato pagamento dell'IRPEF relativo all'anno di imposta 2011, determinato sulla scorta di un accertamento induttivo fondato su elementi indicativi di capacità contributiva.

L'appellante Agenzia deduce l'erroneità della sentenza impugnata laddove, in accoglimento delle doglianze proposte dal ricorrente, ha annullato l'avviso impugnato per inesistenza della notifica effettuata a mezzo posta privata, ritenendo tale notifica non sanata neppure con l'avvenuta impugnazione dell'atto. Nel merito l'appellante ha riproposto le argomentazioni già poste a fondamento dell'avviso di accertamento chiedendo, in riforma della sentenza appellata, rigettarsi il ricorso del contribuente.

Si è costituito in giudizio il contribuente riproponendo le ragioni già esposte in primo grado sia sotto il profilo procedurale che nel merito, depositando relazione tecnica a sostegno della infondatezza dell'accertamento induttivo nel quale l'Ufficio, nel valutare gli investimenti effettuati dal M. nell'anno 2011, non aveva tenuto nel debito conto i disinvestimenti precedenti mediante i quali lo stesso si era procurato i fondi necessari al successivo acquisto immobiliare. L'appellato ha, infine, presentato appello incidentale avverso il rigetto pronunciato dal giudice di primo grado con riferimento alla eccezione di decadenza dal potere impositivo per tardività della notifica risultando inapplicabile per gli atti sostanziali di natura recettizia quale quello in esame il principio affermato in sentenza di cd. "scissione soggettiva della notificazione".

In data 15.11.2019 ha depositato memorie integrative l'appellato rinunciando all'appello incidentale proposto.

La causa discussa in pubblica udienza è stata decisa come da dispositivo.

Motivi della decisione

Motivi di fatto e di diritto

L'appello risulta infondato e deve, pertanto, essere rigettato.

In via preliminare questa Commissione ritiene di dover confermare il giudizio espresso nella sentenza appellata in ordine alla inesistenza della notifica effettuata dall'Ufficio a mezzo posta privata.

Sul punto va ribadito il consolidato orientamento della suprema Corte (*ex ultimis* cfr. Cass. n.13813 del 22.5.2019) che ha ribadito come per la notifica di atti tributari effettuati prima della entrata in vigore della legge n. 124/2017, che all'art. 1 comma 57 lett. b) ha disposto con decorrenza dal 10.9.2017 l'abrogazione dell'art. 4 del D.Lgs. 261/99, debba applicarsi il precedente dettato normativo che imponeva per esigenze di ordine pubblico, che fossero affidati in via esclusiva al fornitore del servizio universale, (cioè a Poste Italiane S.p.A.) i servizi inerenti le notificazioni a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla L. 890/82 tra i quali devono annoverarsi anche gli atti tributari indicati all'art. 14 di tale legge.

Nella fattispecie in esame l'Ufficio ha proceduto alla notifica dell'avviso di accertamento attraverso un primo tentativo del messo Comunale in data 29.12.2016 con esito negativo stante l'irreperibilità relativa del destinatario e quindi si è proceduto, ai

sensi dell'art. 60 D.P.R. 600/73, attraverso il meccanismo previsto dall'art.140 c.p.c., con deposito dell'atto presso la casa comunale ed invio della raccomandata (consegnata al servizio postale il 30.12.2016) con consegna della cartolina da parte dell'operatore privato tentata il 16.1.2017 ed effettuata il 17.01.2017.

L'appellante sostiene che la natura di atto amministrativo della cartolina di avvenuto deposito determinerebbe l'inapplicabilità del richiamato disposto normativo all'atto in questione.

Al contrario si osserva che la spedizione della c.a.d. rientra pienamente nella definizione normativa che parla anche di "comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla L. 890/82 tra i quali, come detto, devono annoverarsi anche gli atti tributari indicati all'art. 14 di tale legge, pur se gli stessi hanno natura di atti amministrativi unilaterali di imposizione.

L'inesistenza giuridica della notifica, quale vizio assoluto, non consente neppure di ritenere sanata tale vizio radicale dell'atto dall'avvenuta presentazione del ricorso ai sensi dell'art. 56 c.p.c. (cfr. *ex ultimis* la richiamata ordinanza della Suprema Corte n. 13813 del 22.5.2019).

L'appello deve, pertanto, essere rigettato.

Si ritiene equo in ragione delle motivazioni sottese al rigetto, compensare le spese di lite.

P.Q.M.

Rigetta l'appello. Compensa le spese.

LA SCISSIONE DEGLI EFFETTI DELLA NOTIFICAZIONE TRA IL NOTIFICANTE E IL DESTINATARIO NON SI APPLICA IN MATERIA DI DECADENZA DEI TRIBUTI LOCALI

Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione II, 5 dicembre 2019, n. 4115
Pres. Pezza - Rel. Maglione

Notificazioni - Tributi locali - Accertamento - Spedizione dell'atto avvenuto a entro il termine di decadenza - Principio di scissione degli effetti della notifica - Inapplicabilità

Il principio di scissione degli effetti della notifica, in base al quale essa si perfeziona per il notificante all'atto della spedizione del plico, non trova applicazione in materia di decadenza dei tributi locali, i cui atti impositivi devono pervenir e al contribuente entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di dichiarazione o di versamento, così come previsto dall'art. 1, comma 161, L. 296 del 2006.

Svolgimento del processo

N.E. con ricorso notificato alle controparti e depositato a questa C.T.P., in data 22.7.2019, si opponeva all'avviso di accertamento TARSU/anno 2013, (Prov. n. 1038/int del 20.12.2018), di complessivi € 423,00, emesso dalla società Unipersonale Areariscossioni s.r.l. a seguito di affidamento delle attività di verifica tributi da parte del comune di San Valentino Torio.

Eccepsiva:

- L'estinzione del credito per intervenuta prescrizione quinquennale;
- La nullità dell'atto impositivo per difetto di motivazione;
- La violazione dell'art. 6 co. 5 della Legge n. 212/2000, per assenza di contraddittorio preventivo;

- L'errore di calcolo delle superfici; Concludeva, previa sospensione, con la richiesta di annullamento dell'atto impugnato, con rifusione delle spese.

La società Areariscossioni s.r.l. riteneva del tutto strumentali i motivi del ricorso, in particolare reputando la prescrizione quinquennale non maturata poiché l'avviso di accertamento era stato spedito per la notifica prima del 31.12.2018. Concludeva in via principale per il rigetto del ricorso, in via subordinata per rideterminare la somma dovuta. Spese vinte.

La Commissione all'udienza odierna, valutate le contrapposte posizioni delle parti e la documentazione allegata, ha deciso il ricorso come da dispositivo.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato, perciò, merita accoglimento.

Ai sensi dall'art. 1, co. 161, L. 296/06, "Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica o d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati".

L'art. 70, comma 1, D.Lgs. 507/93 recita "i soggetti di cui all'art. 63 presentano al Co-

mune, entro il 20 gennaio successivo all'inizio dell'occupazione o detenzione, denuncia unica dei locali ed aree tassabili siti nel territorio del Comune”.

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 9749 del 19.4.2018 ha stabilito che: *“L'esercizio del poter e impositivo è assoggettato al rispetto di un termine di decadenza insuscettibile d'interruzione a garanzia del corretto instaurarsi del rapporto giuridico tributario, ai fini del rispetto del quale, a differenza di quanto avviene per il termine di prescrizione, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell'atto, e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente.”*

Nel caso in esame la ricorrente ha chiesto l'estinzione del credito per intervenuta prescrizione, quindi, al fine di bilanciare correttamente gli interessi contrastanti delle parti non può trovare applicazione la scissione degli effetti della notificazione tra il notificante ed il destinatario dell'atto. La notifica dell'avviso di accertamento è avvenuta in data 14.1.2019, oltre il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione andava presentata, per cui è maturata la prescrizione quinquennale.

Ritenuto che, in base al condivisibile orientamento della Suprema Corte di Cassazione, le occupazioni iniziate tra il 10 e il 19 gennaio devono essere dichiarate entro il 20 gennaio immediatamente successivo, cioè dello stesso anno, mentre le occupazioni successive al 20 gennaio vanno dichiarate entro il 20 gennaio dell'anno successivo, con la conseguente diversa decorrenza del termine decadenziale quinquennale.

Rilevato che, oggi oggetto di contestazione è la TARSU/2013, che la occupazione - anche in assenza di diversa prospettazione da parte del Comune convenuto - è iniziata tra l'1 ed il 19 gennaio 2013, per cui il termine decorre dalla dallo stesso anno con conseguente spirare al 31 dicembre 2018.

La Commissione in accoglimento del ricorso annulla l'avviso di accertamento impugnato. Stante l'intervenuta prescrizione del credito e la giurisprudenza non sempre del tutto uniforme, compensa integralmente le spese tra le parti.

P. Q. M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, Sezione II, accoglie il ricorso e compensa le spese.

Procedimento e processo

LA MANCATA CONTESTAZIONE DELL'UFFICIO DEI FATTI DEDOTTI DAL RICORRENTE QUALE PROVA CONTRARIA COMPORTA L'INFONDATEZZA DELL'ATTO IMPUGNATO

Commissione Tributaria Regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno
Sezione XII, 1 ottobre 2020, n. 4398
Pres. Buono - Rel. Marrone

I. Accertamento - Contraddittorio endoprocedimentale - Necessità di produrre nuovi documenti da parte del contribuente in corso di contraddittorio - Concesso termine irrituale da parte dell'Ufficio per non incorrere in decadenze - Documenti prodotti solo in sede giudiziale - Inutilizzabilità ex art. 32 D.P.R. n. 600/1973 - Non si applica

II. Procedimento - Commissioni tributarie - Giudizio avanti le Commissioni - Principio della non contestazione dei fatti dedotti dalle parti - Si applica - Rende pacifici i fatti non contestati

I. In tema di accertamento delle imposte sul reddito, se nella fase del contraddittorio endoprocedimentale risulti la necessità di produrre ulteriori documentazione da parte del contribuente, l'impossibilità di procrastinar e l'emanazione dell'avviso di accertamento per non incorrere e nella decadenza del poter e accertativo rende inapplicabile la sanzione di inutilizzabilità dei documenti che l'art. 32 del D.P.R. 600 del 1973 prevede per la documentazione richiesta e non fornita nei termini della procedura amministrativa.

II. Se l'Ufficio, in ordine alla quantificazione degli importi contenuti nella documentazione prodotta dal contribuente quale prova contraria, non prende posizione, si applica il principio di non contestazione che comporta l'infondatezza della pretesa tributaria avanzata.

Svolgimento del processo

Con l'atto di appello in esame A.L. ha impugnato la sentenza n. 3743/2017 emessa dalla CTP di Salerno - Sezione 4 in data 24.5.2017, depositata in data 21.7.2017, con la quale, in parziale accoglimento del ricorso da lui proposto avverso l'avviso di accertamento indicato in epigrafe "rideterminava l'importo dei costi indeducibili in € 19.003,5 e compensava interamente le spese del giudizio" (sic).

L'appellante ha impugnato la sentenza e ha dedotto l'erroneità della stessa laddove, la Commissione Tributaria Regionale di Napoli, con decisione equitativa priva di fondamento, ha evitato di esaminare la documentazione prodotta e di ricostruire il rapporto fiscale in oggetto. Tanto premesso, l'appellante ha riprodotto parte delle argomentazioni di merito già evidenziate in prime cure relative al difetto di preventivo contraddittorio ed alla infondatezza della tesi dell'Ufficio in ordine alla inutilizzabilità in sede contenziosa della documentazione ai sensi dell'art. 32 D.P.R. 600/73.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno presentando appello incidentale avverso l'immotivato parziale accoglimento del ricorso e ribadendo le ragioni già proposte in

primo grado in ordine alla infondatezza del ricorso.

In data 24.05.2017 l'appellante ha depositato memorie illustrative ed in data 25.9.2020 l'Ufficio ha depositato ulteriori note scritte. Dopo due rinvii determinati dalla sospensione delle udienze in relazione alla emergenza epidemiologica da Covid 19 alla odierna udienza la causa è stata esaminata e decisa come da dispositivo.

Motivi della decisione

Motivi di fatto e di diritto

L'appello è fondato e deve, pertanto, essere accolto con conseguente rigetto dell'appello incidentale.

In ordine alla pretesa nullità dell'avviso di accertamento impugnato per mancato esperimento del preventivo contraddittorio questa Commissione osserva che nella fattispecie l'Ufficio in data 23.5.2016 ha inviato puntuale e specifico avviso al contribuente chiedendo allo stesso di produrre entro il termine di 15 giorni dal ricevimento dell'atto la documentazione analiticamente indicata nella richiesta al fine di verificare la posizione del contribuente.

A fronte di tale avviso, ricevuto il 29.7.2016, il contribuente in data 11.11.2016 tramite un suo delegato ha prodotto parte della documentazione richiesta ed alla ulteriore domanda in ordine alla natura dei compensi pari ad € 38.000,07 (che costituiscono il maggior reddito contestato al contribuente con l'avviso impugnato relativo all'anno di imposta 2011) il delegato ha risposto che la somma era riferita a spese anticipate per conto dei vari committenti, riservandosi di reperire la relativa documentazione presso il suo cliente e di produrla all'Ufficio. A quel punto il responsabile della procedura concedeva un termine di soli 5 giorni al contribuente per tale produzione rilevando che, trattandosi di redditi relativi al 2011, occorreva procedere con urgenza entro la fine dell'anno per evitare di incorrere in decadenze.

Sulla scorta di tale situazione si ritiene cer-

tamente infondata la tesi dell'appellante che vorrebbe violate nella fattispecie le regole procedurali imposte dall'art. 32 del D.P.R. 600/73 a cominciare dalla irritualità del termine di cinque giorni a lui concesso.

Orbene deve rilevarsi come nella fattispecie la puntuale osservanza della procedura possa dirsi verificata in quanto occorre fare riferimento alla prima comunicazione inviata al contribuente nella quale sono stati rispettati i termini ed è stata fornita al contribuente una analitica informazione in ordine ai documenti da produrre.

Appare, però, evidente che risultando la necessità di ulteriore documentazione essere sorta soltanto all'esito della produzione documentale e del contraddittorio intervenuto in data 11.11.2016 ed in assenza di un termine di rito concesso al contribuente, non si ritiene poter estendere anche a tale fase la sanzione di inutilizzabilità nella fase contenziosa che l'art. 32 prevede per i documenti richiesti e non forniti nei termini della procedura prevista dalla norma richiamata.

Occorre dunque esaminare la documentazione fiscale prodotta dal contribuente all'atto del ricorso di primo grado sulla quale inopinatamente il giudice di prime cure ha ritenuto di non dover estendere il suo esame evitando di esprimersi anche in ordine alla ammissibilità di tale produzione.

Orbene dall'esame di tale documentazione, composta da numerose fatture rilasciate dal contribuente, che esercita la professione di avvocato, ai propri clienti, emerge la sussistenza di una serie di importi a titolo di anticipazioni, somme che costituiscono vere e proprie partite di giro e non devono essere ricomprese nel calcolo del reddito percepito.

Con riferimento, poi, alla quantificazione di tali importi si osserva che l'Ufficio nelle sue difese, sia in primo grado che in appello, non ha preso posizione in ordine alla indicazione dei relativi importi fornita dal contribuente.

Pertanto, facendo applicazione del principio di non contestazione, che deve ritenersi uti-

lizzabile nel processo tributario (cfr. Cass. n.2287/2018), deve ritenersi infondata la pretesa tributaria dell'Ufficio.

Si ritiene equo compensare le spese di lite.

P.Q.M.

Accoglie l'appello principale e rigetta l'appello incidentale. Compensa le spese.

Sull'utilizzabilità in sede contenziosa della documentazione non esibita in sede di preventivo contraddittorio

Sommario

1. L'articolo 32, commi 4 e 5 del DPR 600/73 ed il principio di non contestazione ex art. 115 c.p.c. nel processo tributario

2. L'onere della prova nel processo tributario.

La sentenza n. 4398 del 28 settembre 2020 emessa dalla dodicesima Sezione salernitana della allora Commissione Tributaria Regionale della Campania, Presidente Buono e Relatore Marrone, affronta con lucidità il tema dell'utilizzabilità in sede contenziosa della documentazione non fornita in sede di preventivo contraddittorio scaturente da invito ai sensi dell'articolo 32 DPR 600/73, comma 1.

Sia il contribuente, sia la Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate di Salerno in via incidentale, avevano impugnato la decisione del giudice di prime cure che aveva, a detta dell'appellante, in via equitativa, rideterminato l'importo accertato; in particolare venivano ribadite le doglianze in merito alla necessità del contraddittorio endo-procedimentale ed all'utilizzabilità in sede contenziosa della documentazione fornita.

Nella vicenda *de qua*, dopo che il contribuente aveva fornito la documentazione richiesta, con concessione del rituale termine di giorni quindici⁽¹⁾, nell'invito a comparire, aveva ricevuto una richiesta da parte dell'Ufficio di documentazione integrativa entro il termine di ulteriori soli giorni 5, motivati per l'urgenza visto l'approssimarsi del termine decadenziale per l'anno in accertamento.

La sentenza in commento, pur rilevando insussistente la lesione del contraddittorio in quanto non ha ritenuto violato l'iter procedurale dell'articolo 32 in relazione alla seconda richiesta, non ha esteso a quest'ultima la sanzione

dell'inutilizzabilità in sede contenziosa dei documenti non forniti e, sulla base delle prove documentali fornite dall'appellante, in assenza di contestazione specifica da parte dell'Ufficio, ha accolto in toto il gravame, compensando le spese di lite.

1. L'articolo 32, commi 4 e 5 del DPR 600/73 ed il principio di non contestazione ex art. 115 c.p.c. nel processo tributario

I commi 4 e 5 dell'articolo 32 DPR 600 così recitano:

“Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare e il contribuente contestualmente alla richiesta.

Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile”.

In tema di accertamento fiscale, quindi, l'invito da parte dell'Amministrazione finanziaria a fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione, secondo la Suprema Corte, di assicurare - in rispondenza ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria - un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni, sì da evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, rimanendo legittimamente sanzionata l'omessa o intempestiva risposta con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa. Tale inutilizzabilità consegue automaticamente all'inottemperanza all'invito, non è soggetta alla eccezione di parte e può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado di giudizio. Il contribuente può conseguire una deroga all'inutilizzabilità solo ove ricorrano le condizioni di cui all'articolo 32, quinto comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Cass., sez. 6-5, 19 giugno 2018, n. 16106). Il contribuente può, quindi, avvalersi della deroga, soltanto depositando in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio, e dichiarando comunque contestualmente di

non avere potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile (Cass., sez. 5, 23 marzo 2016, n. 5734; Cass., sez. 5, 11 febbraio 2021, n. 3442)⁽²⁾

Per superare la sanzione dell'inutilizzabilità, quindi, è previsto un doppio requisito: il deposito in allegato al ricorso introduttivo di tutti i documenti non prodotti in sede di contraddittorio preventivo e la prova dell'assenza di colpa. Pertanto, " *al contribuente è concesso superare l'inutilizzabilità ove deduca e fornisce prova che il mancato invio sia dipeso da causa di forza maggiore* " senza che abbia " *nessun rilievo l'intenzionalità perché il rifiuto è integrato dal solo fatto del mancato invio*". Ad, esempio, " *il mer o riferimento ad un disguido interno*", non può " *esser e valutato come allegazione di una causa di forza maggiore* " (Cassazione, Sezione quinta, n. 22068 del 12 luglio 2022).

Peraltro, proprio di recente, la Cassazione, Sezione quinta, con sentenza n. 957 pubblicata il 13 gennaio 2023 ha sancito, in un caso analogo a quello in commento, il condivisibile principio di diritto secondo cui " *In tema di imposte sui redditi, se il termine concesso al contribuente per la produzione documentale di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 (nella versione all'epoca vigente), viene prorogato su accordo delle parti, i documenti prodotti entro tale nuovo termine sono pienamente utilizzabili nel processo tributario, senza alcuna necessità del rispetto delle indicazioni procedurali di cui al quinto comma dell'art. 32 citato (allegazione dei documenti al ricorso introduttivo e contestuale dichiarazione di mancato adempimento per causa non imputabile); e ciò a maggior ragione nell'ipotesi in cui l'Amministrazione abbia inserito la documentazione all'interno della motivazione degli avvisi di accertamento, sia pure solo per svilirne il contenuto, pena la violazione dei principi di lealtà e di buona fede, oltr e che di piena e leale collaborazione tra contribuente e Fisco, presidiati dall'art. 10 della legge n. 212 del 2000*".

Per inciso, l'importanza ai fini processuali di quanto prodotto e dedotto nella fase del preventivo contraddittorio è estesa anche a quanto in essa verbalizzato; così la Cassazione, Sezione quinta, n. 1432 pubblicata il 18 gennaio 2023⁽³⁾: " *il verbale redatto nell'ambito del procedimento di accertamento per adesione e sottoscritto sia dall'Amministrazione finanziaria, sia dal contribuente, costituisce un documento utilizzabile a fini probatori nel giudizio tributario anche in caso di mancato perfezionamento del procedimento, atteso che tale circostanza non*

fa venir meno la valenza dell'atto quale documento e la sua riconducibilità, in assenza di contestazioni sul punto, alla volontà delle parti che lo hanno sottoscritto, ferma restando la libertà del giudice di valutare la rilevanza e attendibilità delle circostanze ivi rappresentate".

La Sentenza in commento fa corretto governo anche del "principio di non contestazione" introdotto nel Codice di procedura civile dalla L.69/2009 che ha novellato l'articolo 115 cpc, ed implicitamente applicabile nel processo tributario in base al richiamo dell'articolo 1, comma secondo, del D.Lgs. 546/92.⁽⁴⁾

In base a tale norma " *Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero o nonché i fatti non specificamente contestati dalla parte costituita*".

Si tratta di una norma del processo civile attuativa dei principi della ragionevole durata del processo e di economia processuale che devono informare il rito, che può avere, nel processo tributario, stante anche la compressione nel rito della fase istruttoria (nella quale solo di recente ha fatto ingresso la prova testimoniale scritta assunta con le forme del 257-bis del cpc⁽⁵⁾), un'importanza ancora maggiore.

In base a tale principio, i fatti allegati da una parte processuale possono essere posti a base della decisione se sono stati ammessi dalla controparte o non sono stati specificamente contestati od anche se la parte ha assunto una posizione difensiva assolutamente incompatibile con la loro confutazione, sicché il giudice possa ritenerli come implicitamente ammessi.

" *Inoltre le circostanze oggetto della contestazione devono esser e «nella sfera di conoscenza e di disponibilità del contestatore», in quanto la controparte deve avere la possibilità di avere cognizione piena dei fatti allegati, al fine di poterli contestare specificamente. Il mero silenzio non può essere valutato quale mancata contestazione specifica dei fatti o ammissione implicita degli stessi, così come l'affermazione della parte intimata che l'attore ha l'onere di provare e un fatto da esso dedotto, non equivale a contestazione del fatto, risolvendosi nel generico richiamo della regola di cui all'art. 2697 cod. civ., inidoneo ad integrare la contestazione specifica imposta dall'art. 115 c.p.c.*"⁽⁶⁾

Si osservi, tuttavia, che " *i fatti non contestati non sono da considerarsi processualmente "veri" come quelli provati. Sono piuttosto non bisognosi di essere provati, operando quindi il principio di non contestazione sul piano della*

ripartizione dell'onere probatorio poiché solleva dal compito di darne dimostrazione la parte che li ha dedotti ed invocati"⁽⁷⁾

Resterebbe salva la facoltà per il Giudice, anche in assenza di specifica contestazione, di maturare diverse convinzioni se, in base ai fatti ed alle prove allegati in giudizio, si convinca in tal senso (salvo che l'inesistenza non emerga da altre risultanze ritualmente acquisite cfr. Cass., sez. tributaria, n. 2196/2015).

Si osservi, infine, che la contestazione dei fatti dedotti dalla controparte deve essere quanto più specifica possibile, e non affidata a clausole di stile (la parte impugna e contesta quanto *ex adverso* dedotto, "si contesta ogni affermazione avversaria in fatto ed in diritto, ...") e tanto più dettagliata quanto più lo sia l'allegazione della parte, a maggior ragione quando chi ha l'onere di contestare sia più "vicino" ai fatti ed alla loro prova, e che, seppure la contestazione debba avvenire nel primo atto difensivo, non si può, in linea di principio, escludere la validità di contestazioni non tempestive, sia in ragione del carattere ordinatorio del termine di sessanta giorni di cui all'articolo 23 del D.Lgs 546/92 sia della facoltà di depositare documenti nuovi in fase di appello prevista dal secondo comma dell'articolo 58 del decreto appena citato.

2. L'onere della prova nel processo tributario.

Le considerazioni appena svolte ci impongono di fare alcune riflessioni finali sulla ripartizione dell'onere della prova nel giudizio tributario.

La natura dispositiva del processo tributario determina il suo oggetto con il ricorso introduttivo, i cui motivi delimitano il *thema decidendum* e non possono essere integrati se non ricorrono le condizioni di cui all' art. 24 D.Lgs. n. 546/1992.

Si tratta, inoltre, di un processo in cui si verifica l'inversione tra attore in senso sostanziale (che è l'amministrazione resistente) ed attore in senso formale (che è il ricorrente che introduce il giudizio), per cui i fatti costitutivi della pretesa tributaria sono allegati dall'attore in senso sostanziale, in base al principio della domanda di cui all'articolo 99 del cpc, mentre i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa sono allegati, qualora non rilevabili d'ufficio (cd. eccezioni in senso lato), dall'attore in senso formale.

Si crea, pertanto, una situazione analoga a quella dell'opposizione a decreto ingiuntivo, che dà luogo ad un giudizio ordinario di cognizione, in cui il giudice deve accertare la fondatezza della

pretesa creditoria fatta valere appunto dall'opposto con la richiesta di decreto ingiuntivo. L'opposto che, nel giudizio a cognizione piena, assume la posizione di attore sostanziale deve fornire la prova del fatto costitutivo del credito - avvalendosi di tutti gli ordinari mezzi previsti dal codice di rito - mentre l'opponente, che assume posizione di convenuto sostanziale ha però l'onere di contestare il diritto azionato facendo eventualmente valere l'inefficacia dei fatti posti a fondamento della domanda o l'esistenza di fatti estintivi modificativi di tale diritto. Anche alla luce della recente giurisprudenza, l'opponente ha il dovere di impugnare e prendere posizione sui fatti posti a fondamento della domanda atteso che dal mancato assolvimento discende che i fatti non contestati devono ritenersi non controversi. (Cass. Seconda Sez. civ. Ordinanza n. 13240 del 16.05.19)

Corollario di tali assunti è che l'atto impositivo deve sorgere "perfetto", ossia deve contenere *ab origine* la motivazione della pretesa, e non configurarsi più, come da impostazione ormai datata, come mera *provocatio ad opponendum*, "in base alla quale, il discorso motivazionale può sostanziarsi nella sola enunciazione dei criteri astratti sulla base dei quali l'avviso di accertamento è stato emesso venendo poi rimessa alla fase processuale la questione della prova della correlazione tra l'enunciazione astratta e la concreta sussistenza dei fatti fondanti l'accertamento"⁽⁸⁾. Se è pur vero che motivazione e prova dell'atto impositivo vanno concettualmente tenuti distinti, attenendo la prima alla fase amministrativa e la seconda alla fase processuale, esse rimangono correlate nella formazione dell'atto da impugnare perché la motivazione dell'atto, che porta il contribuente a conoscenza dell'iter logico-giuridico seguito dall'Ufficio, diventerà nella fase processuale parte della prova di fondatezza della pretesa, che si forma nell'istruttoria propedeutica all'emissione dell'atto.

Con l'eccezione dei giudizi vertenti sulla ripetizione di somme indebitamente corrisposte, e sull'applicabilità di un'esenzione o di un'agevolazione, in cui il contribuente è attore sia in senso formale che in senso sostanziale, per cui ha l'onere di provare quanto dedotto, la ripartizione dell'onere probatorio è articolata nelle seguenti modalità.

All'Amministrazione compete la prova dei fatti che costituiscono il fondamento della pretesa, gli elementi in base ai quali l'ha quantificata, i presupposti giuridici che legittimano l'adozione di un particolare metodo di accertamento (es. la

declaratoria di inattendibilità delle scritture contabili), ed ha in primis l'onere di provare che il contribuente ha conseguito ricavi o proventi maggiori di quelli dichiarati, mentre al contribuente-ricorrente compete l'onere di provare la sussistenza dei fatti che riducono o elidono l'imponibile o l'imposta: ad es., i costi, i debiti, e tutti i fatti da cui comunque derivi una riduzione dell'imponibile o dell'imposta. Tale è, pertanto, la declinazione all'interno del processo tributario dell'articolo 2697 del Codice civile, rubricato "Onere della prova", che al primo comma prevede testualmente che: "Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provar e i fatti su cui l'eccezione si fonda." Nella materia si innesta il nuovo comma 5-bis dell'articolo 7 D.Lgs. 546/92 in materia di onere della prova. L'articolo 6 della legge di riforma 31 agosto 2022, n. 1301, infatti, ha introdotto all'interno dell'articolo 7 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, riguardante i poteri delle corti di giustizia tributarie, il comma 5-bis, in materia di onere della prova. La nuova norma prevede testualmente che: "L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati". Poiché si tratta di una disposizione di natura processuale, essa è entrata in vigore il 16 settembre 2022 unitamente all'intero testo della legge di riforma, restando al di fuori delle previsioni per le quali è stata fissata, dalla legge stessa, una diversa decorrenza. Orbene, le prime applicazioni della norma processuale indicano, in alcuni casi, la volontà di superare "la concezione secondo la quale spetterebbe al contribuente l'onere di provare l'esistenza dei costi."⁹ Ancora, Pasquale Russo così si esprime: "l'[...] imposta ha come presupposto non i ricavi, bensì il reddito, che è per l'appunto un dato differenziale fra ricavi e costi; talché sia l'esistenza degli uni che l'inesistenza degli altri devono formare oggetto di adeguata dimo-

strazione da parte dell'ente impositore."¹⁰

D'altro canto, la Cassazione con ordinanza n. 31878 depositata il 27.10.2022 ha in un certo senso sminuito la portata della modifica, affermando che "la nuova formulazione normativa ...non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale". Più probabilmente, va valorizzato l'inciso in coerenza con la normativa tributaria sostanziale presente nel testo novellato.

Quando l'inversione dell'onere della prova è espressamente prevista dalla normativa tributaria, infatti, si dubita che la modifica normativa sia di portata tale da prevalere sulle specifiche norme che fissano presunzioni legali a favore del fisco.

Nelle circostanze in cui, invece, le presunzioni abbiano genesi esclusivamente giurisprudenziale, l'impatto della novella legislativa potrebbe essere più incisivo. D'altra parte, come detto, la lettera della norma fa salva solo "la normativa tributaria sostanziale".

Il caso più eclatante è quello degli accertamenti a carico delle società a ristretta base partecipativa, operanti sulla presunzione, derivante dal fatto notorio che un numero esiguo di soci, magari legati tra loro da vincoli familiari, si traduca in complicità nella gestione societaria, che maggiori redditi accertati in capo alla società siano stati occultamente distribuiti ai soci. Orbene, nella ricostruzione giurisprudenziale ormai dominante tali redditi vengono (ri)tassati anche in capo ai soci, cui restava solo da fornire la prova contraria che gli stessi erano stati accantonati o reinvestiti in società. E' agevole notare come, specie nei casi in cui il maggior reddito derivava non da maggiori ricavi, ma da minori costi, esistenti, ma non considerati deducibili, i soci erano onerati della *probatio diabolica* di provare il fatto negativo. In tali circostanze si ritiene che l'Ufficio accertatore debba, al fine di procedere all'accertamento sui soci, evidenziare circostanze fattuali specifiche che legittimino la presunzione di distribuzione, quali quelle derivanti da indagini patrimoniali o di natura finanziaria.

Nel senso sopra delineato, quindi, la nuova formulazione della norma potrebbe avere un effetto più incisivo, volto a garantire finalmente un equo processo tributario tramite il riequilibrio delle posizioni tra parte pubblica e privata.

Alessandro Sansone

1) Articolo 32 DPR 600/72

Poteri degli uffici

Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono:

[...]

3) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i documenti di cui al successivo art. 34. Ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili secondo le disposizioni del titolo III può essere richiesta anche l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie. L'ufficio può estrarne copia ovvero trattenerli, rilasciandone ricevuta, per un periodo non superiore a sessanta giorni dalla ricezione. Non possono essere trattenute le scritture cronologiche in uso;

[...]

Gli inviti e le richieste di cui al presente articolo devono essere notificati ai sensi dell'art. 60. Dalla data di notifica decorre il termine fissato dall'ufficio per l'adempimento, che non può essere inferiore a quindici giorni ovvero per il caso di cui al n. 7) a trenta giorni.

2) Cassazione Civile Sent. Sez. 5 Num. 957

3) In senso conforme, Cassazione 28 febbraio 2022 n. 6391

4) Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546

Art. 1 Gli organi della giurisdizione tributaria

2. I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con

esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.

5) Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546

Art. 7 Poteri delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado

4. Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

6) Relazione di Domenico Chindemi - Il Principio di non contestazione nel giudizio tributario - Portale www.giustizia-tributaria.it

7) Assonime - Il principio di non contestazione nel processo tributario - Francesco Pistolesi.

8) Cassazione, sentenza 25 gennaio 2022, n. 2032

9) L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO, A SEGUITO DELLA LEGGE 31 AGOSTO 2022, N. 130 - Fondazione Nazionale Commercialisti".

10) Supplemento online di Rivista di Diritto Tributario del 7 dicembre 2022".

IL SUSSISTENTE INTERESSE AD AGIRE RENDE AMMISSIBILE L'IMPUGNATIVA DELL'ESTRATTO DI RUOLO

**Commissione Tributaria Regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno
Sezione IX, 16 dicembre 2020, n. 355**
Pres. e Rel. Notari

Procedimento - Ricorsi - Atti impugnabili - Cartella di pagamento, ruolo e iscrizione ipotecaria non validamente notificati di cui si acquisisca notizia attraverso estratto di ruolo del 25/10/2018 - Autonomia impugnabilità - Sussiste

E' ammissibile il ricorso avverso la cartella di pagamento o il ruolo non notificati e conosciuti attraverso un estratto di ruolo rilasciato su richiesta del contribuente, sussistendo l'interesse ad agire per la tutela giurisdizionale e il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva o la prescrizione del tributo.

Svolgimento del processo

Con l'impugnata sentenza la C.T.P. di Salerno accoglieva il ricorso proposto da C.M. avverso l'estratto di ruolo come da epigrafe rilasciatole in data 25.10.2018 dall'Agenzia di Riscossione di Salerno in base a cartella per INVIM 1984 ed iscrizione ipotecaria del 2.7.2020.

La ricorrente aveva negato di aver mai ricevuto la notifica della detta cartella ed aveva poi eccepito il mancato invio di previa comunicazione dell'iscrizione ipotecaria, eccependo l'estinzione della pretesa creditoria azionata per prescrizione, il tutto non senza denunciare comunque l'illiceità del tasso d'interesse applicato.

L'Agenzia resistente si era costituita deducendo l'inammissibilità e l'infondatezza del ricorso e versando in atti copia della ricevuta di ritorno della notifica per posta della cartella in data 29.9.2005, previamente eccepita la propria carenza di legittimazione passiva quanto alle avverse doglianze di merito.

La C.T.P., quindi, decideva nei sensi detti, rilevando la sussistenza di concorrente legittimazione passiva dell'Agenzia di Riscossione e del soggetto impositore come per consolidata giurisprudenza (cfr., *ex multis*, Cass. n. 8295/18), nonché affermando l'ammissibilità del ricorso avverso l'estratto di ruolo e la fondatezza del ricorso in punto di eccepita prescrizione del credito in oggetto, sì che l'ipoteca era stata illegittimamente iscritta.

Avverso tale sentenza proponeva appello essa l'Agenzia, reiterando le difese esposte in primo grado. L'appellata si costituiva resistendo al gravame.

Indi questo collegio ha adottato la deliberazione, come da dispositivo e motivi qui contenuti, all'udienza odierna, svoltasi con le formalità di cui all'art. 34 D.Lgs. 546/92, nella ricorrenza di ogni requisito previsto dalla detta norma.

Motivi della decisione

L'appello è infondato.

Preliminarmente va detto che la questione dell'impugnabilità dell'estratto di ruolo, dapprima molto controversa in giurisprudenza, è stata poi risolta dalla sentenza delle S.U. della Cass. n. 19704 del 2.10.2015, che, con un'interpretazione sistematica dichiaratamente definita come costituzional-

mente orientata, ha precisato che è ammissibile il ricorso del contribuente avverso la cartella e/o il ruolo, pur se quegli, in difetto di notifica a riguardo, ne sia venuto a conoscenza attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta, e ciò senza che vi sia d'ostacolo il disposto dell'art. 19 D.Lgs. 546/92 per il quale *“la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”*.

In ogni caso, nella fattispecie, l'ammissibilità del ricorso avrebbe dovuto affermarsi anche in relazione alla precedente giurisprudenza, che valorizzava l'interesse ex art. 100 c.p.c. del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva” (cfr., *ex multis*, Cass. n. 10672/2009; Cass. n. 11087/2010; Cass. n. 7344/2012; Cass. n. 6906/2013).

Ciò detto, premessa la facoltà di evocare nel giudizio tributario indifferentemente il soggetto impositore ed il concessionario ai fini della contestazione della pretesa azionata, era piuttosto onere dell'Agenzia di Riscossione la chiamata in causa dei soggetti impositori, non sussistendo nella specie litisconsorzio necessario, e ciò come per univoca giurisprudenza (cfr., *ex multis*, Cass. S.U. sent. n. 16412/07; ord. n. 1532/12; ord. n. 10528/17; sent. n. 8295/18; sent. n. 16425/19).

Nel merito poi, ancorché la statuizione di prime cure abbia divisato in ispecie l'avvenuto decorso della prescrizione quinquennale, non muta l'esito del giudizio, essendosi maturato ampiamente anche il decennio estintivo fra l'epoca della debenza tri-

butaria per come in narrativa e l'epoca della notifica della cartella in questione in data 29.09.05.

E per vero - ancorché la tesi per cui, accertatasi la definitività delle cartelle notificate e mai opposte, la prescrizione del diritto azionato si consumerebbe nel termine ordinario decennale Cass. n. 17051/04 e n. 4338/14) non appaia condivisibile, a quanto peraltro affermato giurisprudenza (cfr. Cass. ord. n. 12715/16; Cass. S.U. n. 23397/16) secondo la quale la prescrizione decennale opera solo in caso di *actio iudicati* ex art. 2953 c.c., mentre, in assenza di sentenza passata in giudicato, si applica la prescrizione propria del tributo considerato - nel caso in oggetto la prescrizione è nondimeno decennale perché non è applicabile ad essi l'art. 2948 c.c. e comunque non è prevista *ad hoc* per legge una diversa prescrizione, per cui quest'ultima è ordinaria (cfr. Cass. n. 4721/03 e n. 2941/07).

Erra pertanto la C.T.P. nel definire quinquennale la prescrizione dei tributi erariali come quello di che trattasi, ma ciò, come già detto, non comporta riforma della gravata sentenza, riscontrandosi ben piuttosto il decorso dell'ordinario periodo decennale a detrimento del credito azionato.

Le spese del presente grado si compensano ex art. 92 c.p.c., ravvisandosi straordinari ed eccezionali motivi in ordine alla vicenda di causa, segnatamente per la non univocità della giurisprudenza nei sensi sopra citati.

P.Q.M.

La commissione così provvede: rigetta l'appello e compensa le spese.

PRESCRIZIONE QUINQUENNALE PER LA RISCOSSIONE DELLE SANZIONI

**Commissione Tributaria Regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno
Sezione XII, 20 novembre 2019, n. 8711
Pres. Oricchio - Rel. Mancuso**

Riscossione - Intimazione di pagamento per Iva, Irap e sanzioni - Notifica avvenuta oltre il termine di cinque anni dalla notifica della relativa cartella di pagamento - Prescrizione quinquennale delle sanzioni - Sussiste

L'intimazione di pagamento per Iva, Irap e sanzioni pervenuta al contribuente oltre il termine di cinque anni dalla notifica della relativa cartella di pagamento determina la prescrizione delle sanzioni la quale si compie nel menzionato termine di cinque anni, a nulla rilevando la diversa prescrizione decennale dei tributi cui le sanzioni stesse afferiscono.

Svolgimento del processo

Con ricorso d'appello depositato in data 17.7.2017 l'Agenzia delle Entrate di Salerno impugnò la sentenza n. 254/10/2017 con cui la Commissione Tributaria Provinciale aveva accolto il ricorso di primo grado proposto dalla XX di F.A. & C. Sas avverso intimazione di pagamento 100 2016 900781XXXX 000.

Con riferimento alle suddette cartelle di pagamento l'appellante espresse doglianza circa la tesi erroneamente accolta dai primi Giudici in merito alla asserita prescrizione quinquennale delle cartelle costituenti atti presupposti dell'intimazione, lì dove, inve-

ce, trattavasi di tributi assoggettati al termine ordinario di prescrizione, dovendosi peraltro considerare unitaria anche la prescrizione per quel che riguardava le relative sanzioni irrogate. Chiese, quindi, la riforma della sentenza gravata con vittoria di spese. Instauratosi il contraddittorio si costituì in appello la XX di F.A. & C. Sas, insistendo per la prescrizione quinquennale delle cartelle così come affermata nella sentenza appellata, deducendo essere, altresì, una delle cartelle comunque prescritta anche per il decorso del termine ordinario di prescrizione oltre alle sanzioni comunque assoggettate al termine quinquennale.

Chiese quindi rigettarsi l'avverso atto d'appello con vittoria di spese.

Acquisita documentazione il Collegio, all'odierna udienza, ha deciso come di seguito motivato.

Motivi della decisione

L'appello dell'Ufficio deve essere accolto nei limiti di quanto di ragione.

Le cartelle di pagamento sottese all'intimazione di pagamento di cui trattasi riguardano un carico tributario inerente Irap e Iva. Tali imposte sono di per sé assoggettate al termine di prescrizione ordinario (diversamente dai tributi locali assoggettati al termine breve quinquennale e da altri tributi specificamente assoggettati a termini più brevi).

È noto l'orientamento della Suprema Corte a Sezioni Unite che ha escluso l'applicabilità del principio dell'*actio indicati* (art. 2953 c.c. trasformazione dei termini brevi di prescrizione in termine ordinario) alle cartelle esattoriali divenute inoppugnabili

per il decorso del termine di decadenza previsto per l'opposizione (cfr. da ultimo Cass. n. 11760 del 03/05/2019). Tale principio è tuttavia irrilevante nel caso di specie in quanto le imposte oggetto di iscrizione a ruolo sono già assoggettate al termine ordinario di prescrizione e la notifica della cartella non ha prodotto altro effetto che quello di interrompere il termine, facendolo semplicemente decorrere *ex novo*.

Tanto premesso, atteso che l'opposta intimazione di pagamento risulta incontestatamente notificata al contribuente in data 26.2.2016, la cartella di pagamento n. 100 2005 003990XX XX 000, relativa a imposte Irap dell'anno 2001, notificata l'8.11.2005 risulta essere in ogni caso prescritta per il decorso del termine ordinario. Non sono diversamente prescritte le altre quattro cartelle richiamate nell'intimazione oggetto di opposizione. Sotto altro profilo, le cartelle di pagamento richiamate nell'anzidetta intimazione afferiscono - come già detto - ad imposte (Irap e Iva) assoggettate alla prescrizione decennale, ma contengono anche sanzioni pecuniarie che restano, invece, assoggettate alla prescrizione breve quinquennale.

E' difatti consolidato l'orientamento della Corte Regolatrice secondo il quale, (principio affermato in materia di Iva), il diritto alla riscossione delle sanzioni pecuniarie, che derivi da provvedimento divenuto definitivo per acquiescenza del contribuente (e non da sentenza passata in giudicato), si prescrive, anche ove non sia applicabile la nuova disciplina di cui all'art. 20 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, nel termine quinquennale in forza del combinato disposto degli artt. 75 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e 17 della legge 7 gennaio

1929, n. 4, disposizione, quest'ultima, non implicitamente abrogata dall'art. 58 del D.P.R. n. 633 del 1972, che fissa il termine di decadenza per la notificazione del provvedimento di irrogazione della sanzione e non anche quello di prescrizione del diritto alla riscossione della pena pecuniaria (*ex plurimis* v. Cass. n. 15665 del 9/7/2014).

Ne consegue, essendo l'intimazione di pagamento stata notificata oltre il quinquennio dalla notifica delle cartelle nn. 100 2006 00XXXX69 78 000 e 100 2009 00031XXX 42 000 (rispettivamente notificate il 29.1.2007 e 15.4.2009), che per tali cartelle le sanzioni devono ritenersi prescritte. Riassumendo, quindi, l'intimazione di pagamento conserva piena efficacia per le cartelle nn. 100 2012 00180XXX 43 000 e 100 2012 2002XXXX 48 000, mentre per le cartelle nn. 100 2006 00XXXX69 78 000 e 100 2009 00031XXX 42 000 la conserva soltanto limitatamente alle imposte dovute, ma senza le sanzioni.

In tali limiti l'appello deve essere accolto e la sentenza gravata deve essere riformata.

Le spese del doppio grado, in considerazione dell'accoglimento solo parziale e della reciproca soccombenza *in parte qua*, sono compensate. Tanto premesso la Commissione Tributaria Regionale - Sezione Distaccata di Salerno, definitivamente pronunziando sull'appello proposto avverso la sentenza n. 254/10/2017 della CTP di Salerno, così decide nel giudizio n. 1111/2017 RGA e

P. Q. M.

accoglie l'appello nei sensi di cui in motivazione; compensa le spese del doppio grado.

