



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

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA

Secondo semestre

2018

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: massimario@commercialistisalerno.it

EDIZIONE A CURA DI

COMMISSIONE GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA

PRESIDENTE

ATTILIO DE PISAPIA

CONSIGLIERE DELEGATO

ORNELLA OROPALLO

REDAZIONE

RITA AVAGLIANO, MARIA GIUSEPPINA DE GREGORIO, LUCA DE ROSA, LUCIANA CAPO, GILDA GROTTA

DIRETTORE RESPONSABILE

LUCA DE ROSA

IMPAGINAZIONE E STAMPA

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

Rivista licenziata per la stampa il 15 aprile 2019.

SOMMARIO

NOTE, ARTICOLI E COMMENTI

Il contraddittorio endoprocedimentale nei procedimenti di accertamento cd. in senso stretto, *nota Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. II, 14 febbraio 2018, n. 494*

- Daniela Mendola

pag. 74

Natura e implicazioni processualtributarie dell'imposta di registro, *nota a Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. VI, 14 luglio 2017 n. 3710*

- Daniela Elefante

” 90

TRIBUTI LOCALI

Accertamento ICI – Area edificabile – Caratteristiche

” 67

Contributo del consorzio di bonifica integrale – Presenza di piano di classifica – Prova del miglioramento apportato al fondo – Esonero – Sussiste

” 102

IMPOSTE E TASSE

ACCERTAMENTO

Accertamento – Indagini bancarie – Contraddittorio preventivo con il contribuente – Necessità – Non sussiste

” 70

Irap – Attività professionale – Accertamento – Requisito dell'autonoma organizzazione – Condizioni

” 79

Accertamento ex art. 36 ter del D.P.R. n. 600/73 – Mancata comunicazione dell'esito del controllo – Conseguenze – Nullità dell'avviso di accertamento

” 81

Riscossione – Cartella di pagamento – Notificazione – Eccezione di mancata integrità dell'atto – Prova – A carico del mittente

” 81

Imposte e tasse – Accertamento – Atto in forma cartacea – Necessità di firma autografa e non digitale – Sussiste	pag. 87
Imposta di registro – Accertamento dell'imposta di registro – Tassazione di atto giudiziario – Necessità di idonea motivazione – Sussiste	” 89
Imposta di registro – Accertamento di maggior valore di locale commerciale – Motivazione basata sui valori OMI – Illegittimità dell'atto impositivo – Sussiste	” 93
Accertamento – Applicazione del regime di società non operativa – Omessa attivazione del contraddittorio preventivo con il contribuente – Illegittimità dell'accertamento – Sussiste	” 96
Accertamento – Accertamento induttivo di maggiori ricavi – Svolgimento di più servizi rivolti alla clientela – Mancata distinzione delle varie tipologie di servizio offerte dall'azienda – Illegittimità dell'accertamento induttivo – Sussiste	” 99

CONTENZIOSO

Procedimento e processo – Impugnazione dell'estratto di ruolo – Facoltà – Sussiste – Condizioni di ammissibilità	” 104
Procedimento e processo – Eccezione di mancata notifica di atti riscossivi – Onere della prova – Incombe sull'Agente della Riscossione	” 104
Processo tributario – Società estinta – Capacità Processuale – Sussiste	” 107
Sanzioni amministrative tributarie – Società estinta – Responsabilità del socio – Non sussiste	” 107
Procedimento e processo – Ricorso introduttivo – Pluralità di eccezioni non collegate alle singole pretese – Inammissibilità dell'impugnazione – Sussiste	” 112
Processo tributario – Ricorso avverso cartella di pagamento per contributi consortili già preceduta da accertamento – Eccezioni riguardanti il contributo – Sono proponibili solo nell'impugnazione dell'accertamento e non della cartella – Inammissibilità del ricorso avverso la cartella – Sussiste	” 114

RISCOSSIONE

Riscossione – Definizione agevolata dei ruoli – Rilevanza della data di affidamento del ruolo all’Agente per la riscossione – Legittimità – Irrilevanza della data di presa in carico e della notifica – Sussiste pag. 116

NOTIFICAZIONI

Procedimento e processo – Atti impugnabili – Estratto di ruolo – Ammissibilità – Condizioni ” 118

Notificazione a mezzo pec – Prova della notificazione – Regole applicabili ” 118

Notificazione a mezzo pec – Atto trasmesso in formato diverso dal formato .p7m – Nullità – Sussiste ” 118

Notificazione a mezzo PEC – Esibizione di copie analogiche delle ricevute di consegna e di accettazione – Mancata contestazione delle copie – Validità della notifica – Sussiste ” 121

INDICE CRONOLOGICO

Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. VI, 14 luglio 2017 n. 3710	pag. 89
Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sez. IV, 7 novembre 2017 n. 9292	” 67
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. IX, 20 dicembre 2017 n. 5995	” 121
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. II, 14 febbraio 2018, n. 494	” 70
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. V, 14 febbraio 2018 n. 517	” 104
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. II, 19 febbraio 2018, n. 581	” 116
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. V, 13 marzo 2018 n. 966	” 107
Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sez. V, 17 aprile 2018 n. 3571	” 79
Commissione tributaria regionale Napoli, Sezione staccata di Salerno, Sez. V, 10 maggio 2018 n. 4470	” 81
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. VI, 14 maggio 2018, n. 1903	” 87
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. III, 25 maggio 2018 n. 2158	” 112
Commissione tributaria regionale Napoli, Sezione Staccata Salerno Sez. IX, 13 giugno 2018 n. 7311	” 118
Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sez. XII, 17 luglio 2018 n. 6887	” 93

Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sez. II, 5 settembre 2018 n. 7490	pag. 96
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. IX, 12 settembre 2018 n. 3292	” 99
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. II, 27 settembre 2018 n. 3579	” 102
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. II, 27 settembre 2018 n. 3580	” 114

EDIFICABILITÀ DELL'AREA: REQUISITI PER LA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE ICI

**Commissione tributaria regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno,
Sez. IV, 7 novembre 2017 n. 9292
Pres. Cosma - Rel. Avolio**

Accertamento ICI – Area edificabile – Caratteristiche

In tema di ICI, l'edificabilità di un'area deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nello strumento generale adottato dal Comune nel piano regolatore o programma di fabbricazione, indipendentemente dalla sua approvazione da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi. Tuttavia, nella determinazione della base imponibile, occorre tenere concretamente conto delle potenzialità edificatorie dell'area e della possibile incidenza di ulteriori oneri di urbanizzazione.

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 3274/06/2015 la CTP di Salerno accoglieva parzialmente il ricorso annullando l'avviso di accertamento ICI di cui in epigrafe, con il quale veniva contestato omesso versamento ICI per l'anno 2010 per euro 73.391,00, e riduceva il valore imponibile delle aree del 50%, per il periodo 01.01.2010 - 30.06.2010 e del 10% per il periodo 01.07.2010 31.12.2010.

La sentenza, in particolare, evidenziava, per il periodo fino al 1.07.2010 l'incidenza di un vincolo conseguente alla qualificazione delle aree come ad elevato rischio idraulico nel piano di stralcio del-

l'Autorità di Bacino Destra Sele, e per il periodo successivo la circostanza che il Comune non avrebbe tenuto conto, nella determinazione dei valori, delle possibilità di edificazione diretta ovvero per il tramite della previa redazione ed approvazione dello strumento attuativo.

Proponeva appello il Comune di Salerno chiedendo di riformare la sentenza del primo grado e di accertare la legittimità del comportamento dell'Ufficio; evidenziava:

il difetto di motivazione, della sentenza di primo grado dalla lettura della quale non era dato comprendere il percorso logico argomentativo;

la correttezza del valore individuato dall'ente, che risulta dalla delibera n. 240 del 23.02.2007, dalla inclusione degli immobili nel comparto edificatorio-ambito di equivalenza extraurbano, con conseguente indice di edificabilità di 0,15 e valore venale di 94,92 euro al mq, e dalla relazione di stima approvata con deliberazione di g. c. 540 del 2007.

Il contribuente si costituiva in giudizio chiedendo il rigetto dell'appello; a sua volta spiegava appello incidentale e chiedeva accogliersi integralmente le doglianze spese in primo grado con annullamento dell'avviso impugnato.

In particolare ribadiva:

il difetto di motivazione della sentenza;

Il valore individuato dalla PA non era giustificato in relazione allo stato di fatto degli immobili ma solo in relazione alla stima generica.

Nella seduta del 16 ottobre 2017 il collegio ha deciso come da dispositivo.

Motivi della decisione

L'appello va rigettato e va, invece, accolto l'appello incidentale spiegato dal contribuente.

In primo luogo non sono fondati i motivi di appello relativamente alla mancata motivazione della sentenza, le stesse parti, infatti, attraverso le articolate argomentazioni degli atti introduttivi del presente giudizio dimostrano di aver ben compreso il percorso argomentativo e logico giuridico adottato dal collegio di prime cure.

Non può essere accolto il secondo motivo di appello e va, invece, accolto l'appello incidentale.

Come di recente ribadito dalla Suprema Corte con sentenza n. 12377 del 2016, in tema di ICI, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 11 - quaterdecies, comma 16, convertito con modificazioni dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248 e del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 2, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, che hanno fornito l'interpretazione autentica del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 2, comma 1, lett. h), l'edificabilità di un'area deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nello strumento generale adottato dal Comune (piano regolatore o programma di fabbricazione, ad esso equivalente), indipendentemente dalla sua approvazione da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi, in quanto nel sistema dell'ICI la nozione di area fabbricabile è ampia ed ispirata alla mera potenzialità edificatoria" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13135 del 28/05/2010, altre pronunce analoghe si registrano peraltro con riferimento a fattispecie similari: tra le altre si veda Sez. 5, Sentenza n. 15174 del 2010).

Purtuttavia, una volta convenuto sul fatto che per stabilire la natura del terreno è necessario fare riferimento al criterio del-

la "mera potenzialità edificatoria" - e perciò alla concreta appetibilità del suolo determinata dalla vigenza del procedimento di modificazione degli strumenti urbanistici generali (quindi, durante il solo periodo di permanenza di detto procedimento di modificazione e perciò non oltre il momento della acclarata decadenza per effetto della non intervenuta approvazione regionale) - resta comunque l'esigenza di tenere concretamente conto nella determinazione della base imponibile, "della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonché della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio" (in questi termini Cass. Sez. U., Sentenza n. 25506 del 30/11/2006).

Benvero, se l'inizio del procedimento di trasformazione urbanistica è senz'altro sufficiente a far lievitare il valore venale dell'immobile, in relazione alle concrete condizioni del mercato nel quale l'area è concretamente inserita, con conseguente inapplicabilità del criterio fondato sul valore catastale, ne risulta anche inevitabile il concreto adeguamento del prelievo, nello specifico periodo d'imposta, conformemente alla natura periodica del tributo in questione. E' stato infatti correttamente evidenziato dalla pronuncia delle Sezioni Unite dianzi menzionata che "la equiparazione legislativa di tutte le aree che non possono considerarsi "non inedificabili", non significa che queste abbiano tutte lo stesso valore. Con la perdita della inedificabilità di un suolo (cui normalmente, ma non necessariamente, si accompagna un incremento di valore) si apre soltanto la porta alla valutabilità in concreto dello stesso. E' evidente che, in sede di valutazione, la minore o maggiore attualità e potenzialità della edificabilità dovrà essere considerata ai fini di una corretta valutazione del valore venale della stessa, ai sensi del D.Lgs. n. 504 del

1992, art. 5, comma 5, per l'ICI, e D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, c.3, per l'imposta di registro".

Si impone perciò di tener conto, nella determinazione della base imponibile ICI, del criterio del "valore venale in comune commercio" e - conseguentemente - della maggiore o minore attualità delle potenzialità edificatorie delle aree, nonché della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore delle stesse, con onere di allegazione e prova che ovviamente incombe sull'Amministrazione (che assume e valorizza la differente appetibilità economica dell'area rispetto a quella catastalmente stabilita) e con la conseguente necessità della Commissione giudicante di orientare il proprio apprezzamento a criteri storici e concreti e non già ad apprezzamenti standardizzati e teorici.

Orbene nel caso de qua il Comune di Salerno si è limitato ad invocare la c.d. Relazione di Stima approvata con la deliberazione del 23.2.2007 n. 540. Tale relazione, lungi ovviamente dal prendere in esame i singoli immobili oggetto della presente controversia, prende in esame categorie e localizzazioni generali legate ad ambiti di equivalenza. Il Comune nulla ha dedotto intorno all'immobile oggetto di tassazione in concreto, non adem-

piendo all'onere probatorio che, come chiarito dalla Suprema Corte, grava sull'ente creditore. Il contribuente, invece, in primo grado ha prodotto relazione tecnica che prendendo in esame la situazione concreta oggetto di controversia ha proposto per l'immobile de quo una diversa valutazione non contrastata con concrete argomentazioni dall'ente creditore.

In assenza, pertanto, di prova da parte del Comune della correttezza del criterio generale e della sua applicabilità al caso de quo l'appello deve essere in parte qua rigettato. Per lo stesso motivo, attesa la carente motivazione dell'avviso di accertamento e la mancata prova della fondatezza della pretesa da parte dell'ente, va accolto l'appello incidentale con annullamento dell'atto impugnato.

Le spese di lite del doppio grado seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Regionale per la Campania - sezione 4^a -Rigetta l'appello.

Condanna l'appellante al pagamento delle spese di lite del doppio grado liquidandole in € 1.700,00, oltre accessori.

PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO BASATO SU INDAGINI BANCARIE: CONTRADDITTORIO NON ESSENZIALE

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. II, 14 febbraio 2018, n. 494**

Pres. Merolla - Rel. Nola

Accertamento – Indagini bancarie – Contraddittorio preventivo con il contribuente – Necessità – Non sussiste

In materia di accertamenti basati su indagini bancarie, non vi è obbligo di espletare un contraddittorio preventivo con il contribuente. Nella normativa tributaria non si rinviene alcuna disposizione espressa che sancisca in via generale l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, ma si rinvencono, invece, una pluralità di disposizioni, che tale contraddittorio prescrivono, peraltro, a condizioni e con modalità ed effetti differenti, in rapporto a singole e ben specifiche ipotesi. In relazione alla attività di controllo dei dati acquisiti attraverso "inviti e richieste" avanzate da uffici finanziari, ai sensi degli artt. 32 D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 D.P.R. n. 633 del 1972, il legislatore ha ritenuto prevalenti le esigenze di funzionalità ed efficienza dell'azione amministrativa rispetto all'interesse alla partecipazione del privato alla fase istruttoria.

zione dei maggiori componenti positivi di redditi accertati in € 27.500,00. Sanzioni conseguenziali.

Avverso l'avviso, il contribuente proponeva rituale opposizione eccependo la illegittimità ed infondatezza per inosservanza del termine ex art. 12, c. 7, L. n. 212 del 2000; per l'intervenuta decadenza dell'azione accertatrice; perchè giustificate le operazioni di recupero; per violazione della normativa in tema di redditi da capitale ed in tema di riscossione frazionata; per violazione della disciplina in tema di sanzioni, di notifica degli atti e del potere di firma del funzionario che ha sottoscritto l'atto.

Resisteva l'Ufficio il quale confermava la validità e la legittimità dell'accertamento scaturito dalla mancata produzione da parte del ricorrente di idonee giustificazioni a supporto delle movimentazioni contestate, ex art. 32 D.P.R. n. 600 del 1973 e che avvaloravano gli operati recuperi a tassazione; confutava puntualmente ciascuna delle eccezioni mosse, deducendone la sostanziale infondatezza.

Alla pubblica udienza dell'11.1.2018, acquisite memorie illustrative da parte ricorrente con le quali si rimarcava l'obbligatorietà della redazione di pvc, nella specie, omesso; sulle conclusioni delle parti, la Commissione rendeva la presente decisione.

Svolgimento del processo

Con l'avviso di accertamento in epigrafe notificato in data 13.1.2017, l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno contestava al sig. A. G., per l'anno di imposta 2011, un maggior reddito imponibile per effetto del recupero a tassa-

Motivi della decisione

La questione rimessa all'esame di questa Commissione concerne, in primo luogo, l'operatività delle garanzie, di carattere procedimentale predisposte dalla L. n.

212 del 2000.

Anzitutto occorre premettere che la previsione della L. n. 212 del 2000 non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a carico dell'Amministrazione fiscale; e, dunque, dell'obbligo dell'Amministrazione medesima, ogni qual volta si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente e pur in assenza di specifica norma positiva che per quel provvedimento lo sancisca, di attivare con l'interessato contraddittorio preventivo, pena l'invalidità dell'atto.

Deve, inoltre, osservarsi che nella normativa tributaria non si rinviene alcuna disposizione espressa che sancisca in via generale l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale e ne possa essere considerata la fonte, ma si rinvencono, invece, una pluralità di disposizioni, che tale contraddittorio prescrivono, peraltro a condizioni e con modalità ed effetti differenti, in rapporto a singole ben specifiche ipotesi.

A tale stregua e correlata l'ulteriore contestata violazione del mancato decorso del termine di 60 giorni dalla chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, si fa rilevare che, nella specie, trattasi di controllo condotto a seguito dell'acquisizione di informazioni bancarie, ai sensi dell'art. 32 c. 1 n. 2 D.P.R. n. 600 del 1973 e, pertanto, la disposizione che si assume violata non è conferente, poiché essa si riferisce ai p.v.c. redatti a seguito "di accessi, ispezioni e verifiche fiscali" che è fattispecie diversa.

Le norme tributarie distinguono in modo netto il procedimento di accertamento in senso stretto (che comporta accessi, ispezioni e verifiche fiscali "nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali ed i cui risultati sono compendati in un processo verbale delle operazioni compiute) dalla attività che si esaurisce, invece, nel mero controllo della documentazione pervenuta agli uffici finanziari, es-

sendo solo nel primo caso previste specifiche garanzie di difesa del contribuente (diritto ad essere informato delle ragioni della verifica: facoltà di farsi assistere da professionista abilitato alla difesa avanti i Giudici tributari; formulazione di osservazioni e rilievi in corso di verifica: comunicazione di osservazioni e richieste successivamente al rilascio del verbale di chiusura delle operazioni) che possono essere esercitate nel corso della fase istruttoria del procedimento amministrativo, giustificate dalla complessità delle indagini e dal carattere particolarmente pervasivo dei poteri di indagine che vengono di fatto ad interferire con lo stesso svolgimento dell'attività economica del contribuente (art. 12 L. 27 luglio 2000, n. 212). Tale esigenza non si pone invece in relazione alla attività di controllo dei dati acquisiti attraverso "inviti e richieste" di trasmissione agli uffici finanziari di dati, documenti ed informazioni, ai sensi degli artt. 32 D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 D.P.R. n. 633 del 1972, in ordine alla quale il legislatore ha ritenuto prevalenti le esigenze di funzionalità degli uffici ed efficienza della azione amministrativa rispetto alla "anticipata" partecipazione del privato già nella fase istruttoria della ricerca, individuazione ed acquisizione di dati ed informazioni che dovranno essere poi sottoposti a controllo ai fini dell'esercizio - peraltro solo eventuale della potestà di accertamento.

Peraltro le SS. UU. della Cassazione, con sentenza n. 24823 del 2015, hanno affermato che non esiste nel nostro ordinamento un obbligo generalizzato per l'Amministrazione di attivare il contraddittorio prima dell'emissione dell'atto, salvo non sia espressamente previsto per legge.

Nè si è incorsi in decadenza, essendo risultato provato che la notifica dell'avviso, effettuata ai sensi dell'art. 140 c.p.c., risulta perfezionata in data 23.12.2016 non rilevando, per l'eccezione che ci occupa, la data di ricezione del 13.01.2017. Infatti, per effetto della pronuncia della Con-

sulta n. 3/10 deve ritenersi operante il principio secondo il quale il momento in cui la notifica si deve considerare perfezionata per il notificante deve distinguersi da quello in cui essa si perfeziona per il destinatario e, pertanto, nella specie, per il destinatario, si perfeziona con il ricevimento della raccomandata informativa se anteriore al maturarsi della compiuta giacenza, ovvero, in caso contrario, con il decorso del termine di giorni dieci dalla spedizione.

Nel merito, il ricorso è, altresì, infondato. La presunzione di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 comporta che sia i prelevamenti che i versamenti operati sui conti correnti bancari vanno imputati ai ricavi conseguiti dal contribuente nella propria attività se questi non dimostra di averne tenuto conto nella base imponibile oppure che sono estranei alla produzione del reddito.

La formulazione dello stesso art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600 del 1973 attraverso il riferimento esplicito ai "compensi" oltre che ai ricavi, ha esteso ai titolari di reddito di lavoro autonomo l'applicazione della presunzione che prevede che vengano presi a base "delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino nelle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti o operazioni".

Né è violato l'onere della prova circa la riferibilità delle movimentazioni ad operazioni imponibili piuttosto che a spese personali sostenute.

La Consulta, infatti, ai sensi della sentenza n. 225 del 8/6/2005 ha affermato che l'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 non appare lesivo dell'art. 53 della Cost., "in quanto la presunzione di ricavi resta suscettibile di prova contraria a carico del beneficiario dei prelievi stessi", nè tanto meno appare lesiva dell'art. 3 della Cost., in quanto non appare "manifestamente arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustifi-

cati dai conti correnti bancari effettuati da un imprenditore siano stati destinati all'esercizio dell'attività d'impresa e siano, quindi, in definitiva, detratti i relativi costi, considerati in termini di reddito imponibile".

Sarà onere del contribuente dimostrare la giustificazione del movimento in conto dimostrando la provenienza dei versamenti, il beneficiario dei prelevamenti e la causale dei movimenti.

Ne consegue, come nella specie, che se il contribuente oggetto di indagine non offre una adeguata giustificazione circa l'attività sul conto, i movimenti vengono considerati redditi imponibili e quindi formano materia imponibile, sia i versamenti non giustificati, sia i prelevamenti.

Neppure meritevoli di accoglimento gli ulteriori motivi di censura. Il legislatore con l'art. 29 del D. L. n. 78 del 2010 è intervenuto sul procedimento di riscossione delle somme derivante da accertamenti relativi ad Iva ed imposte indirette.

A mente dell'art. 29 del D. L. n. 78 del 2010 e ss.mod., per gli avvisi di accertamento notificati a partire dal 1/10/2011 ed aventi ad oggetto periodi di imposta dal 2007 in poi, l'avviso di accertamento deve contenere, oltre alla determinazione delle imposte e delle sanzioni, anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi nello stesso indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso, ed a titolo provvisorio, degli importi di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 602 del 1973.

La stessa intimazione ad adempiere deve essere contenuta anche nei successivi atti da notificare al contribuente, notifica che potrà avvenire anche a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti rispetto a quelli indicati nell'avviso di accertamento. Tali casi, tra gli altri, si avranno: - nel caso in cui il pagamento sia frazionato perché pendente il giudizio presso le Commissioni tributarie, e la ri-

determinazione è quella prevista dall'art. 68 del D.P.R. n. 546 del 1992; - nel caso di riscossione frazionata delle sanzioni in pendenza di giudizio, ai sensi dell'art. 19 D.P.R. n. 472 del 1997, norma che richiama il citato art. 68 D.P.R. n. 546 del 1992. Gli avvisi di accertamento e le intimazioni ad adempiere divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica e devono espressamente recare l'avvertimento che, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento la riscossione delle somme richieste è affidata in carico agli agenti della riscossione, anche ai fini della esecuzione forzata.

Più in generale, ai fini della procedura di riscossione contemplata dalle nuove disposizioni, i riferimenti contenuti nelle norme vigenti al ruolo ed alla cartella di pagamento si intendono effettuati all'avviso di accertamento ed alla intimazione ad adempiere ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione decorsi trenta giorni dal termine per il pagamento.

Per effetto della novella, in capo all'avviso di accertamento vengono a cumularsi ben tre funzioni diverse: quella tradizionale dell'accertamento, quella tipica del ruolo di titolo esecutivo nonché, infine, quella di precetto, tradizionalmente rivestita dalla cartella.

Si assiste, così, alla previsione di un unico atto con pluralità di funzioni. L'avviso di accertamento esecutivo, infatti, deve prevedere:

a) il contenuto che vi è tipico in quanto avviso di accertamento, ossia, sotto pena di nullità: l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati; l'indicazione delle aliquote applicate e delle imposte liquidate; i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche lo hanno determinato.

b) l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di versamento delle somme ri-

chieste, per intero ovvero pro quota nel caso di proposizione del ricorso.

Vieppiù, ferme restando le disposizioni sulla riscossione frazionata (il formale rinvio all'art. 15 del D.P.R. n. 602 del 1973 deve quindi essere letto in combinato disposto con l'art. 68 D.Lgs. n. 546 del 1992 conformemente all'interpretazione sostenuta dalla Suprema Corte, secondo la quale l'art. 15 del D.P.R. n. 602 del 1973 disciplina la riscossione del tributo nella fase amministrativa, mentre l'art. 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992, relativo all'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie, regola la riscossione frazionata del tributo in pendenza del processo tributario) e, per quanto qui di interesse, dei restanti due terzi, consegue che la successiva intimazione qui impugnata e contenente la rideterminazione del dovuto sulla scorta della intervenuta pronuncia e delle sanzioni (la cui disciplina ex art. 19 D.P.R. n. 472 del 1997 contempla l'applicazione dell'art. 68 D.Lgs. n. 546 del 1992 citato), è legittima, richiamando le modalità di calcolo (dalla data di scadenza dell'originario adempimento omesso e fino alla data del possibile versamento in dipendenza dell'accertamento) ed il tasso applicato per gli interessi in una alle spese successive.

Infondata, inoltre, l'eccezione di nullità dell'accertamento per difetto della qualifica di dirigente.

Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, 1 comma, si limita a prevedere che gli avvisi, con cui sono portati a conoscenza dei contribuenti gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio, sono sottoscritti dal "capo dell'ufficio" o "da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato", senza richiedere che il capo dell'ufficio abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale.

La norma, contestualmente prevedendo l'ipotesi di nullità, individua cioè nel capo dell'ufficio, per il solo fatto di essere stato nominato tale, l'agente capace di manifestare la volontà dell'amministrazio-

ne finanziaria negli atti a rilevanza esterna. In tal modo identifica quale debba essere in definitiva la professionalità per legge idonea a emettere atti suscettibili di produrre i previsti effetti nella sfera giuridica del destinatario.

Tuttavia, se l'atto impositivo può essere sottoscritto anche da un altro impiegato della carriera direttiva delegato dal capo dell'ufficio, e se tale altro impiegato può essere un funzionario di area direttiva non dirigenziale, per la proprietà transitiva è logico desumere che la medesima qualifica di semplice impiegato della carriera direttiva vale a identificare, in base alla stessa norma di legge, la posizione del capo dell'ufficio delegante; posizione in tal misura necessaria ma anche sufficiente ai fini specifici della validità degli atti.

Essendo la materia tributaria governata dal principio di tassatività delle cause di nullità degli atti fiscali, e non occorrendo, ai meri fini della validità di tali atti, che i funzionari (delegati o deleganti) possiedano qualifiche dirigenziali, ne consegue che gli atti impositivi formati e sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo dell'ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva appositamente delegati, e dunque da soggetti idonei ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita.

P.Q.M.

In definitiva, il ricorso è infondato e va rigettato.

Nelle statuizioni che precedono restano assorbite tutte le altre domande ed eccezioni delle parti. Le spese, come liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

Il contraddittorio endoprocedimentale nei procedimenti di accertamento cd. in senso stretto

Sommario

1. La potestà impositiva
2. Il provvedimento di accertamento
3. La prova contraria
4. Nota a sentenza

1. La potestà impositiva

Nel nostro ordinamento, la potestà impositiva appartiene in via formale alla legge (art. 23 Cost.), ma sostanzialmente l'attività di recupero è affidata agli Enti impositori. Questi ultimi esercitano la funzione, nell'interesse pubblico, di verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria da parte dei contribuenti. La potestà impositiva è, dunque, da intendersi come il potere spettante all'Ente impositore di recuperare il *quantum debeatur* atteso che vige un dovere di contribuzione enunciato all'art. 53 della Carta Costituzionale, a tenore del quale "tutti sono tenuti a concorrere alle spese dello Stato in ragione della propria capacità contributiva". Tale è il principio di capacità contributiva, cardine del nostro ordinamento, da cui origina il dovere contributivo. La capacità contributiva presenta taluni presupposti: essa deve essere attuale, concreta ed effettiva, affinché il prelievo fiscale possa considerarsi equo. La capacità contributiva è un criterio oggettivo di riparto dei carichi pubblici, storicamente reputato il più idoneo a questo fine¹.

Esso, infatti, attribuisce equamente i benefici e distribuisce allo stesso modo i sacrifici, atteso che tanto più elevata è la capacità contributiva del soggetto inciso, tanto più elevata sarà l'imposta che quest'ultimo dovrà corrispondere allo Stato. Ciò vale per le imposte cd. dirette. Si è detto che la capacità contributiva ha un doppio "nucleo duro", fuori discussione: la rilevanza economica e la misurabilità economica del presupposto. Se il fatto non ha rilievo economico e non è quantificabile in questi stessi termini, non si può considerare espressivo di capacità contributiva. E' pur vero che affinché il principio di capacità contributiva possa trovare concreta applicazione e rilevi quale limite all'autonomia negoziale deve essere accompagnato dalla contestuale applicazione del principio di buona fede e di affidamento². Il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) richiede, notoria-

mente, che alla base del prelievo erariale, vi sia una ricchezza ed essa deve risultare certa e disponibile³. Esso rappresenta un principio generale comprensivo non soltanto del reddito prodotto dal contribuente, ma anche di tutte le ricchezze di cui quest'ultimo è in possesso. In altre parole la capacità contributiva è comprensiva sia del reddito sia del patrimonio.

2. Il provvedimento di accertamento

L'Agenzia delle Entrate per recuperare le somme dovute si avvale dello strumento dell'accertamento. Esso è da intendersi di ancipite natura: come procedimento e come provvedimento. E' procedimento ogniqualvolta l'Amministrazione Finanziaria effettua il controllo sulla dichiarazione presentata dal contribuente ovvero attesta la sua omissione. Qualora l'Amministrazione Finanziaria ravvisi delle irregolarità o incongruenze tra quanto dichiarato e quanto versato procede alla rettifica, prelevando le somme dovute, mediante l'emissione di un avviso di accertamento. Il provvedimento di accertamento, dunque, rappresenta l'atto conclusivo del procedimento di accertamento avente natura impositiva e che l'ufficio ha l'obbligo di motivare illustrando analiticamente in che modo ha accertato e modificato i valori. Ogni provvedimento di accertamento deve recare una motivazione che può essere anche *per relationem* (riproducendo il contenuto minimo dell'atto richiamato ovvero allegandolo). L'ordinamento giuridico conosce diversi procedimenti amministrativi di verifica della ricchezza imponibile cui corrispondono diverse tecniche di accertamento del reddito. L'Amministrazione Finanziaria può rettificare le dichiarazioni delle persone fisiche a seguito di una verifica analitica dei fatti genetici che confluiscono nelle dichiarazioni e che vanno considerati singolarmente. Il metodo analitico mira a ricostruire l'imponibile con riferimento alle singole categorie reddituali, attraverso l'individuazione di specifiche fonti di produzione del reddito e la quantificazione del reddito attribuibile a tali fonti, mentre la determinazione del reddito complessivo ne è il risultato aritmetico. Tuttavia, qualora l'Ufficio non abbia a disposizione le singole voci reddituali può avvalersi delle cd. presunzioni, cioè, può ricavare l'ammontare del reddito partendo da indici di capacità contributiva.

3. La prova contraria

Quando l'Amministrazione Finanziaria agisce con metodi induttivi o sintetici opera mediante

le cd. presunzioni, che si presentano quali presunzioni semplici che ammettono la prova contraria da parte del contribuente. Ad esempio, in tema di accertamento sintetico⁴, il procedimento logico che sta alla base può essere così considerato: ad ogni spesa sostenuta corrisponde, un reddito e, pertanto, attraverso la valutazione di alcune spese collegate alla disponibilità di determinati beni e servizi, si può risalire indirettamente al reddito del contribuente⁵. In altre parole si parte dalle spese per arrivare alla rideterminazione del reddito. Il contribuente può liberarsi dalla presunzione di redditi non dichiarati provando l'esistenza di fonti non reddituali ovvero di redditi esenti, non soggetti a tassazione ovvero soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta⁶. Il contribuente deve, dunque, essere posto nella condizione di "contraddire" l'Amministrazione Finanziaria sulle risultanze della sua azione impositiva, nella considerazione che un procedimento partecipato possa consentire il raggiungimento di una decisione giusta e legittimità, perché risultato di una cooperazione tra le parti. Il contribuente, al fine di ridurre o azzerare la pretesa impositiva, può dimostrare che le spese sono state sostenute da altri soggetti autonomamente titolari di reddito (gli elementi indicativi di capacità contributiva trovano talvolta spiegazione nei redditi posseduti da altri componenti il nucleo familiare) oppure che non ha avuto la disponibilità del bene o del servizio nell'anno di imposta interessato da accertamento⁷. L'unico strumento di cui può avvalersi il contribuente per "giustificare" la sua condotta è il cd. contraddittorio endoprocedimentale. L'art. 38, comma 5, DPR. 600/73 fa espresso riferimento all'obbligatorietà del contraddittorio preventivo che, in caso di accertamento sintetico, si tramuta in un doppio contraddittorio cui fa seguito una doppia motivazione. L'Ufficio, dunque, è tenuto a convocare il contribuente al fine di giustificare lo scostamento (primo contraddittorio) e qualora ritenesse le giustificazioni addotte inidonee ad impedire l'emissione di un atto impositivo deve spiegarne le ragioni. Successivamente è chiamata ad attivare il cd. procedimento di accertamento con adesione (secondo contraddittorio) e in mancanza di accordo l'Ufficio sarà tenuto ad esplicitarne le motivazioni (seconda motivazione). Le presunzioni tributarie debbono fondarsi su indici concretamente rivelatori di ricchezza ovvero su fatti reali, quand'anche difficilmente accertabili, affinché l'imposizione non abbia una base fittizia. Per poter essere considerate in

armonia con il principio della capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost., le presunzioni devono essere confortate da elementi concretamente positivi che le giustificano razionalmente. Trattandosi, tuttavia, di presunzioni qualificate munite dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. In tema di accertamento sintetico si sono succeduti una serie di orientamenti giurisprudenziali. Un primo della Suprema Corte è stato espresso con le sentenze nn. 6396 e 6397 del 19 marzo 2014 per mezzo delle quali la Corte di legittimità ha enunciato il principio secondo il quale in tema di accertamento delle imposte sul reddito operato con metodo sintetico la prova documentale ammessa a carico del contribuente ha ad oggetto la sola disponibilità di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte, e non anche la dimostrazione del loro impiego negli acquisti effettuati, in quanto la prima circostanza è idonea, da sola, a superare la presunzione dell'insufficienza del reddito dichiarato in relazione alle spese sostenute. Un opposto orientamento, invece, sostiene la tesi secondo la quale non è sufficiente che il contribuente dimostri la disponibilità di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte, occorrendo la prova che la spesa per incrementi patrimoniali è stata sostenuta proprio con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta e non già con qualsiasi altro reddito. Per tale ultimo orientamento non è sufficiente la prova dell'esistenza di fonti non reddituali essendo necessaria la prova della loro riferibilità. Appare, altresì, chiaro che il contraddittorio rappresenti il momento naturale di confronto tra le parti. Il contribuente nel preventivo contraddittorio, avrebbe potuto produrre elementi di prova non più (legittimamente) producibili in giudizio o ivi producibili, ma a diverse condizioni ed effetti. In tal caso, "l'utilità" del previo (omesso) contraddittorio è evidente: tale "*error in procedendo*" dell'Ufficio rileva al fine dell'annullamento dell'atto impugnato e deve influire anche sulla liquidazione delle spese di giudizio⁸.

4. Nota a sentenza

E' ormai da anni dibattuta la *quaestio iuris* relativa all'obbligatorietà del contraddittorio preventivo all'emissione di un avviso di accertamento. La sentenza Sopropè della Corte di Giustizia dell'8 dicembre 2008, C – 349/07 ha affrontato la questione giungendo alla conclusione che il contraddittorio endoprocedimentale è obbligatorio ogniqualvolta si tratti di atti invasivi della sfera giuridico – patrimoniale

del destinatario. Nella pronuncia si legge che "*i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi nella condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine devono beneficiare di un termine sufficiente*". Nella sentenza *de qua* la Corte di Giustizia enuncia due principi: l'istituzionalizzazione del contraddittorio anteprovvedimentale e l'obbligatorietà di una motivazione rafforzata. La Corte procede ad una reinterpretazione dell'art. 41 della Carta di Nizza rubricato "Diritto ad una buona amministrazione" secondo cui le questioni devono essere trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole⁹. Pur nella consapevolezza di una gerarchia ordinamentale che vede in posizione di supremazia le fonti comunitarie, non può dirsi che tale pronuncia abbia rappresentato per l'ordinamento interno una legittimazione all'istituzionalizzazione del contraddittorio. Orbene, con riferimento al contraddittorio c.d. partecipativo, la *quaestio* è quella di stabilire se, pur in assenza di una prescrizione specifica che ne disponga la generalizzata applicazione sia possibile comunque affermare l'immanenza del principio al nostro sistema¹⁰. Peraltro le SS. UU. della Cassazione, con sentenza n. 24823 del 2015, hanno affermato che non esiste nel nostro ordinamento un obbligo generalizzato per l'Amministrazione di attivare il contraddittorio prima dell'emissione dell'atto, salvo che non sia espressamente previsto per legge. Infatti, più volte la Cassazione è tornata sul punto asserendo che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini cd. "a tavolino"¹¹, il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi "armonizzati": la violazione di tale obbligo comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa¹². Opera quindi una distinzione tra tributi armonizzati¹³ per i quali la regola è dell'obbligatorietà del contraddittorio preventivo e i tributi non armonizzati per i quali rilevano le singole ipotesi tassativamente previste dalla legge¹⁴. E' pur vero che la limitazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale in correlazione alla matrice europea del tributo si risolve nella violazione del principio di ugua-

gianza e ragionevolezza, “implicando disparità di trattamento manifestamente contrarie al divieto della c.d. “discriminazione a rovescio”¹⁵. La pronuncia oggetto del presente commento in conformità a quanto asserito dalle Sezioni Unite, si sofferma anche sull’analisi dell’art. 12, comma 7, l. 212/2000 che prevede il contraddittorio obbligatorio¹⁶ in caso di accertamento conseguente ad accessi¹⁷, ispezioni e verifiche. Tuttavia, ne esclude l’interpretazione estensiva, giustificandone l’applicabilità alle sole ipotesi di procedimenti di accertamento in senso stretto (accessi, ispezioni e verifiche) e non anche agli accertamenti cd. a tavolino. Tale categorizzazione trova giustificazione nella natura maggiormente invasiva dell’attività istruttoria della Guardia di Finanza che presuppone l’interferenza nella realtà economica del contribuente. Se l’Amministrazione Finanziaria emette un accertamento prima dei sessanta giorni dalla consegna di copia del processo verbale di constatazione da parte della Guardia di Finanza al contribuente, l’accertamento è invalido¹⁸. La Commissione, nell’accogliere il ricorso, ha ribadito l’orientamento espresso dalle Sezioni Unite (sent. n. 24823/15) secondo cui l’amministrazione finanziaria non è obbligata ad attivare il contraddittorio prima dell’emissione dell’atto a meno che non sia previsto espressamente per legge, per cui l’art. 12, comma 7, l. n. 212/2000 si applica solo in caso di atti emessi a seguito di accessi, ispezioni o verifiche fiscali effettuate presso la sede del contribuente e vale solo per i tributi; l’obbligo del contraddittorio scatta solo per i tributi “c.d. armonizzati”¹⁹. Nei procedimenti di accertamento in senso stretto inizia a carico del contribuente un vero e proprio procedimento istruttorio con la conseguente necessità di assicurare le garanzie costituzionalmente riconosciute dalla legge (diritto ad essere informato delle ragioni della verifica: facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa avanti i Giudici tributari; formulazione di osservazioni e rilievi in corso di verifica, comunicazione di osservazioni e richieste successivamente al rilascio del verbale di chiusura delle operazioni). In più la scelta di limitare l’ambito di applicazione dell’art. 12, 7 comma, l. 212/2000 ai soli accertamenti in senso stretto opera anche in ossequio al principio di economicità e speditezza cui si ispira l’azione amministrativa. Ne deriva che il contraddittorio è obbligatorio per i cd. tributi armonizzati (es. imposta sul valore aggiunto, accise, etc....), mentre per i tributi non armonizzati

l’obbligatorietà è contemplata nell’art. 12, comma 7, l. 212/2000, ma solo nelle ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche. Infine, tale *decisum* va interpretato in ossequio al principio di certezza del diritto che impone al legislatore tributario una chiarezza e determinatezza nella stesura della norma tributaria, in considerazione delle ricadute che essa può avere nella sfera giuridico – patrimoniale dei contribuenti. D’altronde, ora più che mai, va attenzionato il principio “*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*”, qualora, infatti, il legislatore avesse voluto estendere il contraddittorio endoprocedimentale anche agli accertamenti cd. a tavolino lo avrebbe esplicitato all’interno della medesima disposizione di cui all’art. 12, l. 212/2000.

Daniela Mendola

¹ A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 1/2016.

² F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del cd. adempimento collaborativo* in *Diritto e pratica tributaria* n. 6/2014.

³ M. PROCOPIO, *La cd. riforma dei costi illeciti e la sua aderenza ai principi di capacità contributiva* in *Diritto e pratica tributaria* n. 3/2012.

⁴ Cassazione civile, sez. VI, 10/07/2018, n. 18097 in *Giustizia Civile Massimario* 2018 “In tema di accertamento sintetico, ex art. 38, comma 6, del D.P.R. n. 600 del 1973, non è sufficiente la dimostrazione, da parte del contribuente, della disponibilità di redditi ulteriori rispetto a quelli dichiarati, in quanto, pur non essendo esplicitamente richiesta la prova che tali redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, deve essere fornita quella delle circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere”

⁵ F. GAVIOLI, *Legittimo l’accertamento sul maggior reddito: se il denaro proviene da un'eredità occorre dimostrarlo* in *Diritto & Giustizia*, fasc.57, 2016, pag. 16.

(nota a Cassazione civile, 28 settembre 2016, n.19257, sez. VI).

⁶ Cassazione civile, sez. VI, 14/03/2018, n. 6195 in *Giustizia Civile Massimario* 2018 “ai

fini dell'accertamento dei redditi con metodo sintetico, la formale intestazione a terzi dei beni-indice non rende di per sé inoperante la presunzione legale di capacità contributiva, ove la concreta posizione dei terzi intestatari (come il coniuge fiscalmente a carico o una società a base ristretta) consenta di riferire l'effettiva disponibilità di detti beni in capo al contribuente, sul quale incombe, di conseguenza, l'onere della prova contraria dell'inesistenza in concreto dei qualificati vincoli familiari o societari posti a fondamento dell'accertamento presuntivo".

⁷ I. BUSCEMA, *Redditometro: prova liberatoria del contribuente di disponibilità derivanti da liberalità o altra provenienza all'interno della famiglia* in *Diritto & Giustizia*, fasc.59, 2018, pag. 14 (Cassazione civile, 28 marzo 2018, n.7757, sez. V).

⁸ A. RENDA, *Sulla cd. utilità del preventivo contraddittorio endoprocedimentale* nota a Corte di Cassazione, sez. un., 9 dicembre 2015, n. 24823 in *Diritto e pratica tributaria* 2/2016.

⁹ R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale* in *Diritto e pratica tributaria* 1/2016.

¹⁰ A. PERRONE, *La questione del contraddittorio endoprocedimentale tributario innanzi alla Corte costituzionale: un'occasione mancata* in *Giurisprudenza Costituzionale*, fasc. 4, 2017, pag. 1733 (nota a Corte Costituzionale, 13 luglio 2017, n.187).

¹¹ Comm. trib. reg. Palermo, (Sicilia), sez. VIII, 18/07/2018, n. 3096 in *Redazione Giuffrè*, 2018 "Qualora vengano svolte indagini cd. "a tavolino", l'Amministrazione finanziaria non ha alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, in quanto non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un vincolo generalizzato. Tale obbligo deve ritenersi sussistente solo nelle ipotesi specificamente sancite".

¹² Cassazione civile, sez. VI, 27/07/2018, n. 20036 in *Giustizia Civile Massimario*, 2018.

¹³ F. BRANDI, *Il nuovo redditometro non si ap-*

plica retroattivamente in *Iltributario.it*, fasc., 4 settembre 2017 (nota a Cassazione civile, 27 giugno 2017, n.16044, sez. V).

¹⁴ G.M. ESPOSITO, *Il sistema amministrativo tributario italiano*, Cedam, 2017.

¹⁵ L. R. CORRADO, *Accertamento: il contraddittorio endoprocedimentale è obbligatorio per tutti i tributi* in *Iltributario.it*, fasc., 31 marzo 2017 (nota a Comm. trib. prov. le Reggio Emilia, 07 febbraio 2017, n.55, sez. I).

¹⁶ Secondo la Comm. trib. reg. Milano, (Lombardia), sez. IX, 08/11/2017, n. 4504 "nell'ambito del procedimento tributario, il contraddittorio endoprocedimentale deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile, la cui mancanza comporta l' nullità dell'atto conclusivo del procedimento, sanzione derivante dallo stesso ordinamento in cui opera il principio relativo alla garanzia connessa alla previsione della comunicazione quale momento di instaurazione del contraddittorio anteriore all'emissione del provvedimento. La violazione di ciò si traduce in una divergenza dal modello normativo di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione costituzionale, cui la disciplina assolve e della forza impediante, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante".

¹⁷ L'accesso presso la sede del contribuente è uno strumento d'indagine che consente all'Amministrazione finanziaria la ricerca di documenti, informazioni e qualsiasi altra circostanza che possa far emergere indizi o prove di evasione. In tal senso J. LORENZI, *L'accesso del fisco presso la sede del contribuente* in *Iltributario.it*, 24 maggio 2017 (nota a Cassazione civile, 15 marzo 2017, n.6683, sez. trib.).

¹⁸ E. DI GIACOMO, *Accesso nei locali, accertamento invalido prima di 60 gg* in *Iltributario.it*, fasc., 25 ottobre 2018 (nota a Cassazione civile, 18 luglio 2018, n.19128, sez. V).

¹⁹ D. DI GIACOMO, *Accertamento, contraddittorio con limiti* in *Diritto & Giustizia*, fasc.143, 2017, pag. 23 (nota a Cassazione civile, 11 settembre 2017, n.21071, sez. VI).

IRAP: ELEMENTI IDENTIFICATIVI DELL'AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

**Commissione tributaria regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno,
Sez. V, 17 aprile 2018 n. 3571
Pres. e Rel. D'Agostino**

Irap – Attività professionale – Accer- tamento – Requisito dell'autonoma organizzazione – Condizioni

Ai fini dell'assoggettabilità ad IRAP di un'attività professionale, il requisito dell'"autonoma organizzazione", previsto dall'art. 2 del D. Lgs. n. 496/1997, è accertato dal Giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità, se congruamente motivato, e sussiste allorquando il contribuente sia il solo responsabile della propria attività e impieghi nell'esercizio della stessa beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile ovvero si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Svolgimento del processo

Il contribuente S.R., esercente l'attività di ingegnere, proponeva ricorso avverso il diniego rimborso IRAP per gli anni 2004/2007 con istanza di mediazione ai sensi dell'art. 17 bis D.Lgs. 546/92, costituendosi in giudizio senza attendere l'esito della stessa. Riteneva la parte di avere diritto al rimborso IRAP in quanto per l'attività professionale di ingegnere non si avvaleva di alcuna struttura organizzativa essendo predominante *l'intuitu personae*. L'Ufficio si costituiva in giudizio controdeducendo che nonostante l'improcedibilità dell'istanza di mediazione, accoglieva la richiesta del contribuente per

l'annualità 2004 in quanto, dalle risultanze degli Studi di Settore e dei quadri RE afferenti le dichiarazioni presentate, non risultava l'impiego di beni strumentali eccedenti, secondo *l'id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, né l'utilizzo in modo non occasionale di lavoro altrui. Pertanto disponeva per il rimborso con relativa richiesta di cessazione di materia del contendere.

Per gli anni 2005/2006/2007, invece, ribadiva che dalle risultanze degli studi di settore e dei quadri RE afferenti le dichiarazioni presentate, risultavano costanti compensi a terzi e concludeva per il rigetto del ricorso.

La Commissione Tributaria Provinciale, con sentenza n. 3657/2015 del 22 giugno 2015, dichiarava cessata la materia del contendere per il giudizio relativo all'anno 2004, mentre confermava nel resto la pretesa tributaria.

L'appellante impugnava la sentenza prima indicata in base ai seguenti motivi: termine per la richiesta di rimborso, erronea valutazione dei fatti di causa.

Si costituiva l'Ufficio, concludendo per la conferma dell'impugnata sentenza.

La discussione è avvenuta in pubblica udienza, come da processo verbale.

Motivi della decisione

L'appello è fondato e va, pertanto, accolto per quanto di ragione.

Va rilevato, innanzitutto, che il requisito dell'"autonoma organizzazione", il cui accertamento spetta al Giudice di merito ed

è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Si tratta, quindi, di verificare se l'attività in questione può svilupparsi autonomamente e può essere esercitata e produrre reddito anche in assenza dell'apporto personale dei professionisti.

Alla luce di quanto sopra, secondo questo Collegio, è documentato in atti che l'attività professionale di ingegnere del ricorrente è svolta in assenza di dipendenti e con beni strumentali minimali e, quindi, ricorrono i presupposti per la richiesta di rimborso IRAP per gli anni dal 2005 al 2007.

Gli stessi compensi a terzi risultanti dai quadri RE afferenti le dichiarazioni presentate sono minimi rispetto ai volumi di compensi riscossi.

In merito al termine entro il quale presentare le istanze di rimborso, il Collegio osserva che le suddette istanze si possono presentare entro 48 mesi dalla data di versamento (art. 38 D.P.R. n. 602/1973), tenendo conto che per gli acconti il termine decorre dal momento del saldo (Circolare Agenzia delle Entrate n. 16 del 14/04/2009), come di fatto è avvenuto nel caso in esame.

Le spese si compensano ex art. 92 c.p.c., ravvisandosi straordinari ed eccezionali motivi in ordine alla vicenda tributaria di causa, segnatamente per la dubbiezza fattuale della questione decisa.

P.Q.M.

Accoglie l'appello. Compensa le spese.

NECESSARIA LA COMUNICAZIONE DELL'ESITO DEL CONTROLLO EX ART. 36 TER

**Commissione tributaria regionale Napoli,
Sezione staccata di Salerno,
Sez. V, 10 maggio 2018 n. 4470
Pres. Cosma - Rel. Santoro**

I. Accertamento ex art. 36 ter del D.P.R. n. 600/73 – Mancata comuni- cazione dell'esito del controllo – Conseguenze – Nullità dell'avviso di accertamento

II. Riscossione – Cartella di paga- mento – Notificazione – Eccezione di mancata integrità dell'atto – Prova – A carico del mittente

I. In tema di imposte sui redditi, la cartella di pagamento, che non sia stata preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo ex art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è nulla poiché tale comunicazione assolve ad una funzione di garanzia e realizza la necessaria interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente prima dell'iscrizione al ruolo. La fattispecie differisce dalla comunicazione della liquidazione della maggiore imposta ex art. 36 bis dello stesso decreto, che avviene all'esito di un controllo meramente cartolare e ha il solo scopo di evitare al contribuente la reiterazione di errori e di consentirgli la regolarizzazione di aspetti formali, per cui l'eventuale sua omissione non incide sull'esercizio del diritto di difesa e non determina alcuna nullità.

II. In caso di contestazione del contenuto del plico spedito a mezzo raccomandata,

contenente una cartella esattoriale oggetto di impugnazione, notificata in modo non completo in quanto priva di alcune pagine, è onere del mittente del plico raccomandato fornire la dimostrazione del suo esatto contenuto e della corrispondenza tra atto notificato ed atto invocato in giudizio.

Svolgimento del processo

V. A., rappresentato e difeso dal Dott. P.F., presentava atto di appello avverso la sentenza n. 4327/15/15 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, sezione n. XV, pronunciata il 03/07/2015, depositata il 22/09/2015 e relativa al ricorso contro cartella di pagamento con cui Equitalia s.p.a Sud di Salerno chiedeva il pagamento della complessiva somma di € 7.442,48 risultata dovuta per l'anno 2009 a titolo di tributi vari ed accessori liquidati a seguito del controllo automatizzato eseguito ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 sulla dichiarazione dei redditi del 2010.

Si costituivano in giudizio l'Agenzia dell'Entrate, Direzione Provinciale di Salerno e l'Equitalia Sud S.p.a..

A seguito liquidazione ex art. 36 ter D.P.R. 600/73, erano state rilevate irregolarità con conseguente riduzione delle detrazioni per ristrutturazione edilizia, per spese sanitarie, contributi previdenziali; delle anomalie riscontrate era stata data comunicazione al V., che aveva presentato istanza di annullamento sostenendo di non aver mai ricevuto la richiesta di presentazione della documentazione giustifi-

cativa, l'istanza era stata respinta e di conseguenza veniva emessa la cartella esattoriale che conteneva anche un ruolo derivante dalla liquidazione ex art. 36 bis DPR. 600/73 e l'applicazione di sanzioni per tardivo versamento delle imposte.

Contro la cartella di pagamento era stato presentato ricorso eccependo: la nullità della notifica per mancato invio della raccomandata ex art. 140 c.p.c.; la nullità della cartella di pagamento per errata indicazione dei codici tributo; che la dicitura "omesso o carente versamento" contenuto nella cartella di pagamento non integrava un'adeguata motivazione della pretesa fiscale; la nullità della cartella in quanto non era stata indicata la cifra globale degli interessi dovuti; che la cartella di pagamento era incompleta in quanto mancante di alcune pagine; la nullità della dichiarazione dei redditi in quanto presentata da un intermediario abilitato in assenza dell'incarico alla predisposizione ed all'invio.

Con memoria di costituzione in giudizio prodotta sia dall'Agenzia delle Entrate che da Equitalia s.p.a. Sud di Salerno era stata sostenuta la legittimità e fondatezza del recupero erariale in questione.

I giudici di prime cure con la sentenza appellata avevano rigettato il ricorso, in forza della seguente motivazione:

"Il Collegio - esaminata la vertenza sulla base della documentazione prodotta e delle disposizioni legislative esistenti in materia - ritiene di respingere il ricorso - E ciò nella considerazione che:

- Innanzitutto, nel caso in esame non si ravvisa l'eccezione di nullità dell'atto impugnato, così come prevista dall'art. 156 del c.p.c., dal momento che la stessa è stata superata dal fatto che l'atto impugnato, così come notificato, abbia raggiunto lo scopo a cui era destinato ed abbia consentito anche al ricorrente di poter svolgere ed esercitare il suo pieno e regolare diritto di difesa; ragion per cui

la lagnanza sollevata in tal senso dal ricorrente non è meritevole di accoglimento;

Nel merito, il recupero erariale deriva solo ed esclusivamente dalla liquidazione dei tributi, risultati dovuti e non corrisposti dal ricorrente per l'anno 2009, effettuata automaticamente ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 sulla sua dichiarazione dei redditi del 2010. Dall'esame della documentazione prodotta non risulta, peraltro, che il recupero erariale in questione sia stato sostanzialmente contestato dal ricorrente né in sede di avvenuto contraddittorio con il Fisco (nonostante fosse stato espressamente invitato a farlo tramite C.A.F. di Salerno) e né in sede contenziosa; ragion per cui il Collegio, a nulla più influenzando ogni e qualsiasi altra discussione sul merito del gravame risultato non materialmente e particolarmente contestato, ritiene che l'operato dell'Ente impositore sia del tutto legittimo e fondato e che, come tale, debba essere confermato.

Motivi di opportunità processuale consentono la compensazione delle spese di giudizio."

Motivi della decisione

Nell'atto di impugnazione come prima ragione di doglianza, si eccepisce la nullità dell'impugnata sentenza in quanto sarebbe sfuggito al collegio di prime cure la presenza nella cartella esattoriale sia del controllo formale ex art. 36 ter D.P.R. 600/73 per Irpef, Addizionale Comunale e Addizionale regionale all'Irpef relativamente al periodo d'imposta 2009, sia del controllo automatizzato ex art. 36 bis D.P.R. 600/73 per sanzioni ed interessi relativamente al periodo d'imposta 2010.

In sintesi errata sarebbe la sentenza laddove afferma che "il recupero erariale deriva solo ed esclusivamente dalla liquidazione dei tributi non corrisposti per

l'anno 2009 ai sensi dell'art. 36 bis D.P.R. 600/73 sulla sua dichiarazione dei redditi del 2010".

Quanto indicato nell'impugnata sentenza non sarebbe corretto visto il controllo formale (non solo automatizzato) riportato nella cartella esattoriale, vista la produzione di memorie illustrative nelle quali il contribuente aveva contestato in modo analitico la pretesa creditoria e visto il mancato invito al necessario contraddittorio con il contribuente per controllo formale ex art. 36 ter D.P.R. 600/73.

Il Collegio rileva che il motivo di appello è fondato in quanto la cartella di pagamento in questione è stata emessa sia a seguito di controllo automatizzato eseguito ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 sulla dichiarazione dei redditi del 2010 a seguito del quale venivano applicate sanzioni per tardivo versamento delle imposte, sia a seguito di controllo formale ex art. 36ter D.P.R. 600/73 in forza del quale erano state rilevate irregolarità con conseguente riduzione delle detrazioni per ristrutturazione edilizia, per spese sanitarie, contributi previdenziali.

In merito al controllo automatizzato, l'Agenzia dell'Entrate ha sostenuto in primo grado che in data 18/10/2012, con raccomandata 100938895402, era stata recapitata la comunicazione n. 0007935111001, alla quale il contribuente non aveva dato seguito; con riferimento al controllo formale, l'Ente pubblico ha eccepito di avere emesso la richiesta di documentazione nr. prot. 153363/2012 trasmessa al CAF di Salerno A. s.r.l. che in data 16.10.2012 (prot. 153363) ha provveduto a trasmettere la documentazione richiesta.

La giurisprudenza di legittimità ha chiarito che in tema di imposte sui redditi, la cartella di pagamento, che non sia preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo ex art. 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è nulla poiché tale comunicazione assolve ad una funzione di

garanzia e realizza la necessaria interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente prima dell'iscrizione al ruolo, in ciò differenziandosi dalla comunicazione della liquidazione della maggiore imposta ex art. 36 bis dello stesso decreto, che avviene all'esito di un controllo meramente cartolare ed ha il solo scopo di evitare al contribuente la reiterazione di errori e di consentirgli la regolarizzazione di aspetti formali, per cui l'eventuale omissione non incide sull'esercizio del diritto di difesa e non determina alcuna nullità (Cass. Civ. Sez. 5, Sentenza n. 15311 del 04/07/2014).

Si ritiene quindi che con la richiesta di documentazione indirizzata al CAF di Salerno (tra l'altro non idoneamente provata e documentata) l'Ufficio accertatore non ha assolto all'onere di istaurare con il contribuente il necessario contraddittorio. La funzione di garanzia svolta dalla comunicazione, quale atto attraverso cui si realizza compiutamente la necessaria interlocuzione tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente, appare evidente per il soggetto passivo, il quale, avendo conoscenza dei motivi, può, sia regolarizzare il contenuto della dichiarazione in rettifica, sia esercitare i propri diritti di difesa in sede contenziosa, o addirittura interrompere la procedura segnalando dati ed elementi non comunicati o valutati erroneamente nella fase di controllo; infatti in caso di errore da parte della Amministrazione finanziaria, la stessa potrà eventualmente esercitare il proprio potere di autotutela attraverso l'eventuale rinuncia all'imposizione in caso si accerti l'illegittimità dell'atto o dell'imposizione. Da quanto esposto appare, pertanto, evidente nel procedimento prescritto ex art. 36 ter, rispetto all'ipotesi dell'art. 36 bis, la pregnanza della garanzia connessa alla previsione dell'invio della comunicazione quale momento di instaurazione di un contraddittorio anteriore all'iscrizione a

ruolo.

Il contraddittorio procedimentale (come di recente ribadito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con sentenza n. 18184/2013) è andato assumendo, in giurisprudenza e in dottrina (e nella stessa legislazione), proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato - proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile - alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate).

Alla luce dei chiari principi statuiti dalle Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza da ultimo citata, può, quindi, affermarsi che, anche nella *subiecta* materia, la "sanzione" della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, "pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo non certo innocua o di lieve entità - non paragonabile, ad es., alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, ora sanzionata *ex lege* da nullità per le cartelle di pagamento: Cass., sez. un., n. 11722 del 2010 -, bensì di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve - sopra delineata e della forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante".

L'appellante poi lamenta l'omessa pronuncia dei giudici di prime cure sull'errato riporto in cartella del codice tributo 917A, in quanto tale codice tributo riguarderebbe l'art. 36 bis D.P.R. n. 600/73, credito Irpef derivante dalle ritenute residue, quindi non riguarderebbe l'addizionale regionale all'Irpef.

L'Agenzia dell'entrate in sede di costituzione nel giudizio di primo grado ha confermato che il codice tributo 917A si riferisce all'addizionale regionale.

Il Collegio osserva che il codice tributo è il numero che identifica ogni tributo all'interno dei versamenti tramite F24, nel caso di specie la cartella di pagamento espressamente riporta a fianco dell'indicazione del codice 917A l'indicazione dell'imposta addizionale regionale all'Irpef ex art. 36 ter D.P.R. 600/1973.

Si rileva che pur a voler ritenere viziata l'indicazione del numero identificativo del tributo (poi comunque specificato), tale difetto non costituisce vizio di forma o contenuto tale da inficiare la validità e la legittimità dell'atto impositivo.

Nell'atto di impugnazione, si lamenta poi che i giudici di primo grado non si sarebbero pronunciati sull'eccepita mancata indicazione nella cartella esattoriale dei criteri di calcolo degli interessi, riprospettando in questa sede il motivo di doglianza. Il motivo di appello è infondato.

Come sancito dalla giurisprudenza di legittimità il contribuente dev'essere messo in grado di verificare la correttezza del calcolo degli interessi (Cass. Civ. Sez. 5, Sentenza n. 8651 del 09/04/2009; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 15554 del 22/06/2017) e quindi anche delle sanzioni; dalla disamina della cartella esattoriale in contestazione si evince in modo chiaro la quantificazione e la sorta capitale su cui gli interessi sono stati calcolati, avendo riportato l'ufficio accertatore analitico prospetto che differenzia gli interessi anche in relazione alla loro causale; analogo discorso

vale per l'aspetto sanzionatorio.

L'indicazione del calcolo degli interessi non è prevista dall'art. 25 D.P.R. 602/73, né dal decreto ministeriale del 28/06/1999, quale contenuto essenziale della cartella esattoriale.

L'art. 25 del D.P.R. 602/73 prevede espressamente che, unitamente alle somme iscritte a ruolo dall'ente impositore, la cartella di pagamento porti a riscossione anche gli interessi, gli aggi e le spese di esecuzione.

L'art. 20 del D.P.R. 602/73 nello specificare come vanno calcolati detti interessi da ritardata iscrizione a ruolo (attualmente 4% annuo dal giorno di scadenza del pagamento a quello in cui il ruolo è stato consegnato) non prevede però (e né lo prescrive l'art. 25 del D.P.R. 602/73) che detta indicazione debba essere riprodotta, a pena di nullità, nella cartella esattoriale. Il calcolo degli interessi viene effettuato al tasso di interesse legale tempo per tempo vigente (articolo 1284 Codice Civile), con calcolo in giorni e divisore 36500, con il periodo individuato partendo dalla scadenza del versamento e: fino alla data effettiva di versamento per i pagamenti in ritardo; fino alla data di consegna dei ruoli all'Agente della Riscossione, per i tributi omessi in tutto o in parte.

Nel caso di specie la cartella di pagamento è stata emessa nel pieno rispetto dei canoni normativi.

Meritevole di accoglimento (come il primo motivo) è invece il motivo di appello legato alla non integrità del contenuto della cartella di pagamento notificata dall'Ente Esattoriale.

Il collegio rileva che in primo grado il contribuente aveva espressamente contestato il contenuto del plico spedito in relazione alla cartella esattoriale oggetto di contestazione, notificata in modo non completo in quanto priva di alcune pagine.

In ordine a quest'ultimo aspetto, come

chiarito dalla giurisprudenza di legittimità, nel caso di notifica della cartella di pagamento mediante l'invio diretto di una busta chiusa raccomandata postale, è onere del mittente del plico raccomandato fornire la dimostrazione del suo esatto contenuto, allorché risulti solo la cartolina di ricevimento ed il destinatario contesti il contenuto della busta medesima (Cass. Sez. L, Sentenza n. 24031 del 10/11/2006, Cass. Civ. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 18252 del 30/07/2013; Cass. Civ. Sezione V sentenza 2625 dell'11.02.2015; Corte di cassazione - ordinanza 27 ottobre 2017, n. 25598).

Nel caso di specie la società Concessionaria ha provveduto in applicazione del menzionato art. 26 del D.P.R. 602/1973 - a notificare la cartella di pagamento con invio diretto della raccomandata postale, la quale ultima (alla stregua di qualunque atto pubblico) fa fede esclusivamente delle circostanze che ivi sono attestate, tra le quali non figura certamente la certificazione circa l'integrità dell'atto che è contenuto nel plico e men che meno la certificazione della corrispondenza tra l'originale dell'atto e la copia notificata. L'onere quindi di fornire la dimostrazione della corrispondenza tra atto notificato ed atto invocato in giudizio compete a chi ha interesse ad invocarne l'efficacia, nella specie di causa, appunto Equitalia (tanto che, infatti, il menzionato art.26 ultimo comma la onera della conservazione quinquennale della cartella o della ricevuta di notifica, in relazione a quale delle diverse procedure sia stata prescelta).

In caso di notifica di cartella di pagamento a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, ove il destinatario contesti l'avvenuta notifica, è necessario, perché operi la presunzione di conoscenza posta dall'art. 1335 cod. civ., che l'autore della comunicazione fornisca la prova che l'involucro conteneva l'atto impositivo.

Ne consegue che l'onere della prova in ordine al contenuto dell'atto notificato ricade sul mittente (Corte di cassazione ordinanza 27 ottobre 2017, n. 25598).

Si rileva anche che *dalla mancata produzione degli originali, anche alla luce della sentenza della Corte di Cassazione n. 5077/2017, consegue che non può essere ritenuta provata la contestata notifica delle cartelle.*

Nel caso che ci occupa, agli atti è presente copia della cartella di pagamento priva di alcune pagine e l'Equitalia si è limitata a depositare l'estratto ruolo e copia dell'avviso di ricevimento a mezzo posta,

del tutto privi di adeguata rilevanza probatoria.

L'appello deve essere pertanto accolto, con assorbimento degli altri motivi.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Accoglie l'appello, Condanna la parte soccombente al pagamento della complessiva somma di Euro 800,00 (Euro ottocento/00) inerenti alle spese del presente grado di giudizio.

Accertamento

L'ATTO IMPOSITIVO FIRMATO DIGITALMENTE NON PUÒ ESSERE NOTIFICATO IN FORMA CARTACEA

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. VI, 14 maggio 2018, n. 1903**

Pres. Cervino - Rel. Orilia

***Imposte e tasse – Accertamento – Atto
in forma cartacea – Necessità di firma
autografa e non digitale – Sussiste***

L'avviso di accertamento sottoscritto solo digitalmente dal capo team, ex artt. 1, comma 1, lett. s), e 24 del D. Lgs n. 82/2005, notificato in copia cartacea, per il tramite del messo notificatore, è da considerarsi nullo per carenza di delega di firma, in violazione dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/73.

Svolgimento del processo

T. A., così come difeso e rappresentato 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, sulla base delle risultanze del p.v.c. redatto dalla Gdf di Cava dei Tirreni, aveva accertato a suo carico un maggior reddito di Euro 45.633,00 corrispondente a costi indebitamente dedotti per un pari importo. Parte ricorrente ne eccepisce la illegittimità per:

- a) violazione degli artt. art. 2, comma 6, L.85/2005 e 42 D.P.R. 600/73 stante la sua illegittima formazione digitale e la conseguente sua mancata sottoscrizione fisica;
- b) violazione degli artt. 7, comma 1, L.

212/2000 e 42 D.P.R. 600/73 per carenza di delega di firma;

c) violazione dell'art. 23, commi 1 e 2, D. Lgs 82/2005 per inefficacia della dichiarazione di conformità della copia analogica all'originale informatico e difformità della copia notificata dall'originale;

d) carenza dei presupposti per l'applicazione dell'art. 14, comma 4 bis, L. 537/1993 in tema di indeducibilità dei c.d. "costi da reato" in ragione della insussistenza degli atti ivi richiamati e posti a fondamento della pretesa tributaria;

e) violazione dell'art. 22 D.P.R. 600/73 vista l'assenza di presupposti per contestare la irregolare tenuta della contabilità;

f) violazione dell'art. 1 D. Lgs 471/97 stante la illegittima sanzione di un comportamento lecito.

Conclude pertanto per il suo annullamento con vittoria delle spese di lite.

Ritualmente costituitosi l'Ufficio con note controdeduttive depositate l'1.03.2018, preliminarmente, eccepisce la inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 21, D. Lgs 546/92. Indi, contrastando per mero tuziorismo difensivo puntualmente tutte le diverse eccezioni sollevate da controparte, conclude conseguentemente, in via principale, per la declaratoria di inammissibilità del ricorso e, in via subordinata, per il suo rigetto con condanna di quest'ultima al pagamento delle spese di giudizio.

In data 06.04.2018 il ricorrente deposita memorie illustrative con cui insiste come da ricorso introduttivo.

Motivi della decisione

Ritiene la Commissione che debba essere preliminarmente esaminata la pregiudiziale eccezione sollevata dall'Ufficio in ordine al ritardo della presentazione del ricorso rispetto ai termini decadenziali previsti dall'art. 21 D. Lgs 546/92.

Dalla documentazione versata in atti risulta che quest'ultimo, effettivamente, risulta tardivamente presentato in quanto spedito alla Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno - con raccomandata del 26.07.2017 a fronte della notifica dell'atto qui impugnato avvenuta in data 26.05.2017.

Quest'ultima, pur non contestando la circostanza, ritiene infondata la predetta eccezione di inammissibilità in ragione del semplice fatto che la notifica sopra richiamata attiene ad un atto, qual è quello qui impugnato, nullo per omessa sottoscrizione in violazione dell'art. 42 D.P.R. 600/73.

L'assunto del ricorrente è meritevole di accoglimento.

L'avviso di accertamento che qui occupa è stato firmato digitalmente dal capo team P. T. ex artt. 1 comma 1 lett. s) e 24 D.Lgs 82/2005.

Osserva la Commissione che, con l'apposizione di tale tipo di firma, viene conferita genuinità ed indubbia paternità al documento informatico da notificare unitamente alla garanzia offerta al destinatario dello stesso di aprire la "busta crittografica" e confermarne l'autenticità e, quindi, la sua validità.

Ciò nondimeno va osservato che l'avviso di accertamento in parola, pur se firmato digitalmente, è stato notificato in via ordinaria (messo notificatore) per cui, stante altresì la sua natura di atto tipico delle procedure di controllo fiscale, non v'è dubbio che esso sia stato emesso in violazione dell'art. 42 D.P.R. 600/73. E tale convincimento trova sicuro conforto nel disposto di cui all'art. 2, comma 6, D.Lgs 82/2005 che, fino all'entrata in vigore dal

27.01.2018 del D. Lgs 217/2017 che ne ha modificato la portata, escludeva espressamente l'uso di strumenti informatici per la gestione tra P.P. A.A. *"limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale"*.

Consegue pertanto che l'atto impugnato, da emettere obbligatoriamente in via analogica (su documento cartaceo o comunque diverso dal digitale), doveva essere necessariamente sottoscritto con firma autografa del capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato e non, così come avvenuto, firmato digitalmente senza alcuna sottoscrizione in originale.

E' di palmare evidenza, quindi, che nel caso di specie, trattandosi di atto privo di sottoscrizione, non può che dichiararsene la inesistenza giuridica in ragione della insussistenza di un suo elemento essenziale qual è, appunto, la mancata formazione della volontà di assunzione dei contenuti dell'atto medesimo da parte del suo emittente. Alla luce di quanto innanzi, ritenuta infondata la pregiudiziale eccezione di inammissibilità del ricorso in ragione della inesistenza giuridica dell'atto impugnato e quindi anche del *dies a quo* da cui far decorrere i termini per la sua impugnazione, la Commissione, assorbiti gli altri motivi di gravame, provvede al suo accoglimento e, per l'effetto, annulla l'atto impugnato per difetto di sottoscrizione ex art. 42 D.P.R. 600/73. Le spese di giudizio seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Salerno - sezione sesta - definitivamente pronunciando sull'opposizione proposta dal sig. T. A. accoglie il ricorso e condanna la parte resistente al pagamento delle spese di giudizio che liquida in € 520,00 di cui € 120,00 per contributo unificato, oltre iva e cap come per legge.

L'ACCERTAMENTO DELL'IMPOSTA DI REGISTRO DEV'ESSERE MOTIVATO E SUPPORTATO PROBATORIAMENTE IN SEDE CONTENZIOSA

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. VI, 14 luglio 2017 n. 3710
Pres. Cervino - Rel. Orilia

***Imposta di registro – Accertamento
dell'imposta di registro – Tassazione
di atto giudiziario – Necessità di idonea
motivazione – Sussiste***

L'avviso di accertamento dell'imposta di registro per un atto giudiziario deve contenere gli elementi idonei a far comprendere l'iter logico giuridico sotteso alla liquidazione dell'imposta. I predetti elementi, nel corso del giudizio, costituiscono oggetto di prova il cui onere grava sull'Ufficio. Pertanto, la generica indicazione delle parti in causa non soddisfa il requisito della motivazione degli atti tributari, come previsto dall'art. 7 della L. 212/2000.

Svolgimento del processo

La società U. s.p.a., così come difesa e rappresentata in atti, produceva ricorso avverso avviso di liquidazione dell'imposta e irrogazione delle sanzioni col quale l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno le richiedeva il pagamento di complessivi € 411,60 a titolo di imposte di registro ed accessori dovute a seguito di registrazione di un atto giudiziario.

Parte ricorrente ne eccepisce la nullità per:

1) violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli art. 37 D.P.R. 131/86 e 8 tariffa 1 allegata al medesimo D.P.R. avendo l'Ufficio operato una du-

plicazione d'imposta sul medesimo atto; 2) violazione e falsa applicazione dell'art. 22 a. D.P.R. non essendo detta norma applicabile al caso di specie vertendo esso unicamente sulla imposizione della enunciazione di atti non registrati;

3) mancanza di motivazione non essendovi riportati gli elementi essenziali atti a consentire la chiara comprensione della natura e dell'ammontare della pretesa tributaria.

Concludeva, pertanto, per l'annullamento dell'atto impugnato nella parte afferente all'imposta erroneamente duplicata. Con vittoria delle spese di lite.

In data 13.12.2016 depositava documenti a sostegno della propria tesi difensiva e, in data 03.01.2017 depositava memorie illustrative con cui insisteva come da ricorso introduttivo.

L'Ufficio, ritualmente costituitosi con controdeduzioni depositate il 12.02.2017, contrastava quanto ex avverso dedotto ritenendo del tutto legittimo il proprio operato, frutto della corretta applicazione del disposto di cui agli artt. 8, lett. b) e 22 D.P.R. 131/86. Evidenziava altresì la adeguata motivazione dell'atto impugnato laddove erano state chiaramente esplicitate le motivazioni poste a suo fondamento. Alla udienza del 16.01.2017, la Commissione disponeva la interruzione del processo essendo intervenuto il decesso del difensore costituito - dotta. B. B..

In data 04.05.2017 la parte depositava nomina di un nuovo difensore con contestuale richiesta di fissazione della udienza di persecuzione della causa.

Indi l'odierna udienza in cui viene deciso come da dispositivo.

Motivi della decisione

Osserva preliminarmente questa Commissione che ha già avuto modo di pronunciarsi su altro analogo atto impugnato da altra società con la sentenza n. 1369/2017 provvedendo al suo annullamento.

Anche l'atto qui impugnato contiene la liquidazione di due voci di imposta e che, come si apprende dal contenuto della memoria difensiva dell'Ufficio, le stesse siano identificabili:

- a) l'una, nella c.d. tassa di atto (l'imposta di Registro applicata sul provvedimento e quantificata in misura fissa in ossequio al principio di alternatività IVA/Registro di cui all'art. 40 D.P.R. n. 131/86),
- b) l'altra nella c.d. tassa di titolo (l'imposta di Registro applicata sul contratto dedotto a fondamento del provvedimento e quantificata pur essa in misura fissa in ossequio all'art. 22 D.P.R. n. 131/86).

Ciò posto, è del tutto evidente che non possono dirsi fondati i primi due motivi di ricorso, atteso che l'Ufficio ha correttamente operato sulla base delle disposizioni vigenti in materia.

Deve, per converso, ritenersi pienamente fondata la censura sollevata dalla parte in ordine alla carenza motivazionale dell'atto impugnato.

In effetti, l'Ufficio ha omesso di enunciare un sia pur minimo elemento idoneo a far comprendere l'iter logico giuridico sotteso alla liquidazione dell'imposta e, peraltro, non ha prodotto alcuna documentazione onde consentire a questo Organo giudicante di accertare quale sia stato concretamente l'atto posto a fondamento della pretesa tributaria e del quale vengono solamente e genericamente indicate le parti in causa.

Pertanto, nel porre in buona evidenza la necessità e l'importanza della chiarezza e motivazione degli atti tributari ai fini del riconoscimento della loro essenzialità, così come previsto dall'art. 7, L.212/2000;

questa Commissione ritiene fondata l'eccezione sollevata da parte ricorrente e provvede, quindi, all'annullamento dell'atto qui 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 società U. s.p.a. accoglie il ricorso e compensa tra le parti le spese di giudizio.

Natura e implicazioni processualtributarie dell'imposta di registro

Sommario

1. Sintesi dei fatti di causa
2. Natura dell'imposta di registro
3. Individuazione dell'atto di registro
4. Conclusioni

1. Sintesi dei fatti di causa

La società U. s.p.a. ha proposto ricorso avverso provvedimento di avviso di liquidazione dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno richiedente il pagamento di 411,60 euro a titolo di imposta di registro dovuta a seguito della registrazione di atto giudiziario.

La parte ricorrente fa rilevare che non è dovuto il pagamento richiesto in quanto:

- a) esiste una duplicazione d'imposta sul medesimo atto in base agli art. 37 D.P.R. 131/86 e 8 tariffa 1;
- b) è stata fatta una violazione dell'applicazione dell'art.22 s. D.P.R. 131/86, tale norma non può esser applicata perché applicabile solo su atti non registrati;
- c) vi è la mancanza di motivazione elemento essenziale per capire la natura e l'ammontare della pretesa tributaria.

Si conclude il processo con l'annullamento dell'atto impugnato nella parte afferente alla carenza di motivazione e non nella parte della duplicazione dell'imposta, con vittoria delle spese di lite per il ricorrente.

D'altro canto l'Ufficio ritiene legittimo il proprio operato in quanto è stato applicato il dispositivo art. 8, lett b) e 22 D.P.R. 131/86.

2. Natura dell'imposta di registro

Per poter intendere a pieno le ragioni della decisione esaminata, occorre analizzare gli argomenti nella stessa richiamati partendo, innanzi tutto, dalla natura dell'imposta di registro quale imposta d'atto.

È, altresì, indubbio che il tributo abbia subito nel tempo un'evoluzione quanto alla sua natura giuridica. Infatti, lo stesso è sorto quale corrispettivo del servizio costituito dalla registrazione dell'atto, avente finalità di conservazione e di attribuzione allo stesso di data certa, alla stregua di una tassa.

Ma, successivamente, esso è stato utilizzato dal Legislatore per colpire fenomeni economici, espressione di una particolare attitudine alla contribuzione dei soggetti che pongono in essere un determinato negozio, assumendo sempre più marcatamente i caratteri dell'imposta.

Tale evoluzione può ormai dirsi pressoché totalmente compiuta, risultando abbandonata anche la mera dizione di tassa di registro, presente nella vecchia normativa.

Tracce dell'originaria natura di tassa permangono, secondo l'opinione prevalente, nella sola ipotesi di registrazione volontaria e di applicazione del tributo in misura fissa.

Analizzando il caso in esame, si rileva che l'imposta è prevista dall'art. 8 della Tariffa allegata al D.P.R. 131 del 1986, secondo la quale sono assoggettati ad essa, con aliquota proporzionale, gli atti dell'Autorità Giudiziaria, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi, recanti condanna al pagamento di somme o valori.

Quindi, è opportuno soffermare la nostra analisi sulla definizione tradizionale dell'imposta di registro, quale imposta d'atto, e soprattutto, sul superamento, almeno parziale, di tale meccanismo applicativo, così come indicato, peraltro, anche nel *corpus* della motivazione della stessa decisione, nonché dalla maggior parte della dottrina prevalente.

Invero, sempre più autori hanno sollevato dubbi sull'interpretazione rigidamente letterale di quest'ultima definizione, ritenuta difficilmente conciliabile con il dettato costituzionale, tenuto conto che, per opinione ormai pacifica, l'art. 53 Cost. impone di assumere a presupposto d'imposta un fatto economicamente rilevante e, quindi, espressivo di capacità contributiva.

Peraltro, anche nell'ambito della tesi tradiziona-

le si discute se il presupposto debba ravvisarsi nell'atto in quanto tale ovvero nell'atto quale negozio giuridico.

3. Individuazione dell'oggetto del processo

Fatte queste opportune premesse sul presupposto impositivo, è ora opportuno soffermare l'analisi sugli atti oggetto di tassazione, al fine di verificare l'eventuale esistenza di una duplicazione d'imposta, nell'ipotesi di una verifica dell'identità delle azioni a fondamento dei diversi provvedimenti giurisdizionali, assoggettati all'imposta di registro.

L'oggetto sostanziale del processo si determina preminentemente attraverso l'esercizio dell'azione e, pertanto, si deve sicuramente risalire all'azione, per individuare questo oggetto nei suoi esatti confini e, quindi, per seguire la terminologia corrente, la causa del singolo processo.

Si deve premettere, al riguardo, che un'azione si individua in base ad elementi soggettivi ed in base ad elementi oggettivi, ossia con riferimento ai suoi soggetti ed al suo oggetto.

La logica vuole che affinché due azioni possano essere definite identiche (ovvero, in realtà, una sola) occorre che siano identici tutti i loro elementi.

Infatti, se anche uno solo di essi, in uno solo dei suoi aspetti, dovesse risultare diverso, non si potrebbe più parlare di identità delle azioni, ma di un fenomeno affine, quale la connessione, postulato che l'identità o è totale o non è identità.

Partendo dall'analisi degli elementi soggettivi, risulta evidente che i soggetti dell'azione sono il soggetto attivo e quello passivo, individuati sulla scorta del diritto sostanziale affermato nella domanda, cioè colui che propone la domanda e, rispettivamente, colui nei cui confronti la domanda è proposta.

Venendo poi agli elementi oggettivi, questi sono tradizionalmente individuati nell'oggetto (*petitum*) e nel titolo (*causa petendi*). L'oggetto è, come dice chiaramente la parola, ciò che si chiede con la domanda, nel suo duplice aspetto di provvedimento richiesto al giudice (*petitum immediato*) e di bene della vita richiesto, invece, alla controparte processuale (*petitum mediato*).

La *causa petendi*, infine, va qualificata come la ragione giuridica del domandare ovvero il diritto sostanziale affermato, in forza del quale viene richiesto il *petitum*.

Sulla scorta di quanto appena descritto, è opinione ormai consolidata che il procedimento d'ingiunzione è semplicemente particolare procedimento di cognizione e, più precisamente, di

condanna, caratterizzato dall'esigenza di conseguire, nel più breve tempo possibile, il titolo esecutivo e con esso l'avvio dell'esecuzione del procedimento. L'organo giudicante fa rilevare, tra l'altro, la mancanza di elementi documentali atti a far accertare la validità della pretesa tributaria, anche per quanto dedotto dal ricorrente che richiede l'annullamento dell'atto impugnato. La Commissione ritiene pertanto di accogliere il ricorso e compensare le spese di giudizio per mancanza di motivazioni.

4. Conclusioni

In conclusione la società ricorrente vede accolto il suo ricorso perché l'avviso di liquidazione impugnato, fondato sull'art. 22 del TUIR (atti non registrati) risultava carente di motivazione tant'è che l'Agenzia delle Entrate si era limitata ad affermare che il suo atto riguardava la tassazione di decreto ingiuntivo (art. 8 lettera b) della Tariffa Parte I) e la "enunciazione di atto avente natura dichiarativa" (art. 3 della Tariffa Parte I).

Inoltre, relativamente alla somma riportata come base imponibile, non era rinvenibile come fosse stata determinata né alla preventiva comunicazione era stato allegato l'avviso di liquidazione.

Ai sensi del richiamato art. 7, se nell'atto impositivo si richiamano altri atti, questi devono essere allegati (anche se il decreto ingiuntivo era già in possesso della parte).

Non assume alcun rilievo la denominazione dell'atto come "di liquidazione" e non "di accertamento", quel che conta è la sostanza e non la forma. Nella fattispecie esaminata dai giudici, non si trattava di una mera liquidazione di importi, bensì di un vero e proprio accertamento di imposte d'atto.

L'avviso di liquidazione per l'imposta di registro, dovuta su un provvedimento giudiziale, è illegittimo per difetto di motivazione se non viene allegata la pronuncia per cui è dovuta l'imposta.

In tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso ai sensi delle art. 54, comma 5 D.P.R. n. 131 del 1986, che indichi soltanto la data e il numero della sentenza civile oggetto della registrazione, senza allegarla, è illegittimo, per difetto di motivazione, in quanto l'obbligo di allegazione, previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, mira a garantire al contribuente

il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto ad un'attività di ricerca, che comprimerebbe illegittimamente il termine a sua disposizione per impugnare (Sez. 6-5, n. 12468 del 17/06/2015; Sez. 5, n. 18532 del 10/08/2010).

La motivazione dell'atto tributario costituisce, in tale prospettiva, uno strumento essenziale di garanzia del contribuente, necessario per assicurare la conoscenza e l'informazione in ordine ai fatti posti a fondamento della pretesa fiscale e ai presupposti giuridici della stessa, nel quadro dei principi generali di collaborazione, trasparenza e buona fede che devono caratterizzare i rapporti tra contribuente e amministrazione. L'Agenzia delle Entrate sostiene la tesi, secondo cui la sentenza sarebbe conosciuta, o comunque conoscibile dal contribuente, dato che egli è stato parte del giudizio nel quale essa è stata emanata. Non è detto, infatti, che la sentenza oggetto di registrazione sia stata notificata al contribuente. Ciò implicherebbe che questi dovrebbe prima cercare tale documento per sincerarsi dell'effettiva debenza dell'imposta di registro.

L'obbligo di allegazione dell'atto richiamato nasce non solo per soddisfare esigenze di trasparenza e di correttezza dell'azione dell'Amministrazione fiscale, ma, proprio perché inserito nello Statuto dei diritti del contribuente. Esso per avere piena ed immediata cognizione delle ragioni della pretesa fiscale, in modo da valutarne la fondatezza di predisporre eventuali motivi di contestazione quindi di impugnarla in sede giudiziale.

L'esigenza di garantire l'integrità del diritto di opposizione del contribuente orienta la soluzione del problema proposto in ordine alla nozione di conoscibilità dell'atto.

La previsione normativa che pone a carico dell'Ufficio l'onere di allegare l'atto richiamato deve essere anche letta come disposizione che esclude a carico del contribuente obblighi o doveri di ricerca dell'atto medesimo presso pubblici uffici o terzi.

Ecco, allora, che alla luce dei predetti motivi il Collegio giudicante si è pronunciato per l'accoglimento del ricorso, annullando conseguentemente l'atto dell'Ufficio periferico.

Daniela Elefante

NON COSTITUISCE VALIDA MOTIVAZIONE IL SEMPLICE RIFERIMENTO AI VALORI OMI

**Commissione tributaria regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno
Sez. XII, 17 luglio 2018 n. 6887
Pres. Oricchio - Est. Feo**

Imposta di registro – Accertamento di maggior valore di locale commerciale – Motivazione basata sui valori OMI – Illegittimità dell'atto impositivo – Sussiste

Le quotazioni OMI non costituiscono fonte tipica di prova, ma strumento di ausilio e indirizzo per l'esercizio della potestà di valutazione estimativa, sicché rappresentano nozioni di fatto, rientranti nella comune esperienza e applicabili dal giudice nei limiti dell'art. 115 c.p.c., potendo solamente condurre a indicazioni di larga massima dei valori da accertare. Pertanto, un atto impositivo basato sui soli valori OMI è carente di motivazione, perché privo di elementi di valutazione gravi, precisi e concordanti.

Svolgimento del processo

La M. s.r.l., e con separato ricorso i soci B. E. e B. S., proponevano impugnazione avverso l'avviso di liquidazione dell'imposta con cui l'Agenzia delle Entrate di Salerno, esaminato il contratto di compravendita con cui la predetta ricorrente acquistava il locale commerciale sito in Salerno, via S. M. n. 32 e 34 e rettificava il valore dichiarato da euro 1.025.000 ad euro 1.560.000, tenuto conto dei valori OMI, dell'ubicazione e delle caratteristiche del bene, nonché del potenziale reddi-

to di euro 78.000 l'anno capitalizzato al 5%.

I ricorrenti eccepivano: difetto di sottoscrizione dell'atto impugnato; carenza di motivazione non risultando allegato l'atto di compravendita; la congruità dell'importo indicato nell'atto, come da perizia estimativa giurata allegata; per inidoneità dei valori OMI, non sorretti da altri elementi di valutazione; l'indebita sanzione irrogata.

Si costituiva l'Ufficio, ribadendo la legittimità del suo operato.

La Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, con sentenza numero 115/2/2013, accoglieva parzialmente il ricorso, rideterminando il valore in euro 1.200.000 e compensando le spese. Avverso tale sentenza hanno proposto appello innanzi a questa Commissione Regionale la M. s.r.l., nonché B. E. e S. (con ricorsi riuniti perché gravanti sulla stessa sentenza), sulla base dei seguenti, analoghi, motivi: vizio di motivazione sul punto del difetto di sottoscrizione dell'atto da parte del Direttore dell'Ufficio, sottoscritto solo da funzionario, senza allegazione di delega di firma; erroneità della sentenza laddove aveva affermato la non necessità di allegazione dell'atto di compravendita menzionato in comparazione.

La sentenza era errata nella parte in cui non aveva tenuto conto che l'atto impugnato era stato emesso solo sulla base dei valori OMI, inidonei ove non valutati insieme ad altri elementi di valutazione e che non possono esser ritenuti sostitutivi della stima, ma solo di ausilio alla stessa. Affermava infine che non poteva esser ir-

rogata sanzione ove, come nella specie, mancava l'illecito. Lo scostamento fra prezzo e valore, quindi, essendo fondato solo su valutazioni presuntive, non poteva fondare l'applicazione della sanzione, in mancanza di illecito.

Deduceva di aver dimostrato, con l'allegazione del contratto di locazione stipulato in relazione all'immobile, che il reddito retraibile dall'immobile non era pari ad euro 78.000, come ipotizzato dall'Ufficio, ma ad euro 54.000, sicché, capitalizzando il reddito retraibile, il valore dell'immobile doveva esser determinato in euro 1.080.000 e non in euro 1.200.000 (ottenuto sull'erronea applicazione di un tasso di attualizzazione del 4,5%).

Affermava che v'era stata omessa pronuncia sul punto dell'incomparabilità dell'immobile preso dall'Ufficio come parametro rispetto a quello in contestazione. Faceva poi riferimento alla perizia di stima allegata, secondo cui il valore venale dell'immobile era pari ad euro 1.025.000. Si costituiva l'Ufficio, facendo rilevare che la motivazione della sentenza non era stata censurata, sicché l'appello risultava inammissibile.

Deduceva a sua volta che il riferimento ai valori OMI era del tutto idoneo alla valutazione del valore del bene, così come la comparazione con l'immobile preso a parametro, venduto per euro 2.600 mq, molto al di sotto del valore per cui erano stati venduti immobili della stessa tipologia commerciale nel secondo semestre 2011, euro 3.600/4.700.

Chiedeva il rigetto dell'appello.

La causa veniva decisa all'udienza del 9 Maggio 2016

Motivi della decisione

Vanno qui confermate le argomentazioni già svolte in primo grado in ordine alla legittimità dell'avviso di accertamento anche sotto il profilo della sottoscrizione

dello stesso, apposta da funzionario all'uopo e legittimamente delegato dal Direttore dell'Ufficio. Nessun dubbio, inoltre, in ordine alla riferibilità dell'avviso di accertamento all'Ufficio in questione.

L'appello è invece fondato nel merito.

Con recente arresto, la Corte di Cassazione ha chiarito che l'accertamento di un maggior reddito derivante dalla cessione di immobili non può esser fondato solo sulla sussistenza di uno scostamento tra il corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita ed il valore normale del bene quale risulta dalle quotazioni OMI, ma richiede la sussistenza di ulteriori elementi indiziari gravi, precisi e concordanti; inoltre, le quotazioni OMI non costituiscono fonte tipica di prova, ma strumento di ausilio ed indirizzo per l'esercizio della potestà di valutazione estimativa, sicché, quali nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza, utilizzabili dal giudice ai sensi dell'art. 115 c.p.c., sono idonee solamente a condurre ad indicazioni di valori di larga massima (cfr. *Cass. sentenza n. 9474 del 12 Aprile 2017* e *Cass. ordinanza 25707 del 21 Dicembre 2015*). Ora, l'avviso di liquidazione in esame appare sostanzialmente carente di motivazione, proprio perché fondamentalmente basato solo con il riferimento ai valori Orni, riferimento non corredato da altri elementi di valutazione in grado di costituire elementi gravi, precisi e concordanti nel senso della conferma della valutazione estimativa rettificata in sede di accertamento.

L'unico elemento cui l'Agenzia fa riferimento dopo aver motivato sulla base dei valori OMI è dato dal contratto di compravendita dell'anno 2008 di immobile sito nella stessa strada di quello oggetto dell'attuale vicenda processuale.

E tuttavia, a parte il fatto che il contratto addotto in comparazione non è stato allegato all'atto impugnato, va considerato che allo stesso difficilmente può esser ri-

conosciuta la portata comparativa che gli attribuisce l'Ufficio. In primo luogo, infatti, quel contratto fu concluso nell'anno 2008, laddove la compravendita oggetto di causa fu conclusa nel 2011, vale a dire, come è notorio, in un periodo di maggiore contrazione del mercato immobiliare, che già aveva subito una notevole flessione rispetto agli anni anche immediatamente precedenti; ma, soprattutto, esso si riferisce ad un locale di soli 28 mq, con un'estensione quindi molto ridotta rispetto all'immobile in esame (che di metri quadrati ne presenta 390) e, quindi, con mercato diverso.

Altri congrui elementi di giudizio non

vengono addotti dall'Ufficio.

Tutte le considerazioni che precedono, dunque, fanno propendere per l'accoglimento dell'appello, con la conseguente integrale riforma della sentenza e la dichiarazione di illegittimità dell'atto impugnato, essendo congruo il valore dichiarato nell'atto di compravendita in esame.

Vista la vicenda nel suo complesso e le questioni giuridiche ad essa sottese, sussistono ragioni onde compensare fra le parti le spese del doppio grado.

P.Q.M.

Accoglie appello. Compensa le spese.

IL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO DI SOCIETÀ NON OPERATIVA RICHIEDE IL PREVENTIVO CONTRADDITTORIO CON IL CONTRIBUENTE

Commissione tributaria regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno,
Sez. II, 5 settembre 2018 n. 7490
Pres. Notari – Rel. Pagano

Accertamento – Applicazione del regime di società non operativa – Omessa attivazione del contraddittorio preventivo con il contribuente – Illegittimità dell'accertamento – Sussiste

Se il contribuente non ha presentato istanza di interpello per disapplicare il regime di società non operativa, in quanto non ritiene di collocarsi in tale categoria, l'Ufficio non può notificare direttamente un accertamento non preceduto da contraddittorio. Infatti, quest'ultimo è prescritto anche per le verifiche fiscali a carico di potenziali società di comodo, sulla base del principio del giusto procedimento (L. n. 241/90) e dell'inviolabilità del diritto di difesa (art. 24 Cost.).

Svolgimento del processo

La società I.d.R. Srl, in persona del legale rappresentante, così come rappresentato e difeso in atti, presentava appello avverso la sentenza n. 5222/216 depositata il 29/09/2016 con la quale la CTP di Salerno accoglieva parzialmente il ricorso afferente un avviso di accertamento anno di imposta 2010, che, ritenendo la società non esclusa dal test di operatività determinava un reddito di € 632.559,45 quali ricavi risultanti dal test.

La società appellante con istanza di adesione rappresentava che il mancato supe-

ramento del test di operatività era conseguenza di un errore di rappresentazione nel bilancio.

Successivamente a seguito di una più approfondita analisi della documentazione sia contabile che fiscale emergeva la totale assenza del presupposto di imposta atteso che l'Ufficio aveva disatteso le norme che disciplinavano la società di comodo e le valutazioni dei beni da inserire nel test ai sensi dell'art. 10 del Tuir.

Infatti l'Ufficio aveva assunto come valore delle immobilizzazioni in corso il valore indicato nel bilancio e non il valore determinabile ai fini delle imposte sui redditi che risultava più basso perché le rivalutazioni degli immobili effettuate negli anni precedenti non erano state affrancate fiscalmente.

Pertanto la società presentava il 17/03/2016 istanza in autotutela per l'annullamento dell'atto e si rendeva disponibile per un accordo transattivo così come manifestato nel contraddittorio del 17/03/2016 (allegato) e l'Ufficio si era limitato a chiedere ulteriori documenti tra l'altro inutili ai fini dell'adesione e non formulava alcuna congrua proposta di adesione.

Rimanendo, quindi, l'adesione priva di riscontro presentava ricorso eccependo omessa attivazione del contraddittorio illegittima applicazione dell'art. 30 L. 724/94 e violazione art. 110 comma 1, del tuir.

L'Ufficio il 7/05/2016 notificava il provvedimento di parziale annullamento dell'avviso di accertamento.

Si costituiva successivamente e contesta-

va un presunto abuso del procedimento di adesione utilizzato solo a fini dilatori del termine per l'impugnazione.

La società contribuente con memorie confutava quanto argomentato dall'Ufficio sull'abuso del procedimento di adesione per la simultaneità di entrambi i procedimenti di adesione ed autotutela.

La CTP di Salerno accoglieva parzialmente il ricorso che la società riteneva illegittima e ne chiedeva la riforma per:

a) Violazione e falsa applicazione dell'art. 30 L. 724/94 e omessa pronuncia sulla piena operatività della società accertata violando così gli art. 3 e 24 della Costituzione;

b) Omessa attivazione del contraddittorio;

c) Violazione del combinato disposto art. 30 Dpr 600/73 e art. 37 bis comma 4 Dpr 600/73 e della circolare dell'AdE nonché dell'art. 3 L. 241/90 e art. 7 L. 212/2000;

d) Inesistenza dei presupposti per l'applicabilità della disciplina con violazione dei principi di imparzialità, del buon andamento ed economicità del processo e leale collaborazione della PA.

Chiedeva, infine, la condanna dell'AGE per lite temeraria.

Concludeva per l'accoglimento dell'appello con vittoria delle spese del doppio grado di giudizio.

Si costituiva l'AdE e con controdeduzioni riteneva fondate le considerazioni della CTP perché la parte non poteva chiedere una esclusione ex lege dal test senza che la stessa venisse prospettata in sede di interpello.

Tra l'altro non era stato specificato su quali fabbricati si era avuto l'intervento edilizio e non era stato specificato l'inizio e la fine dei lavori nonché l'entità e la natura degli stessi, elementi necessari ai fini dell'individuazione degli immobili effettivamente interessati da interventi edilizi in corso.

Quanto alla capitalizzazione del costo effettuata a mezzo di giroconto ad altri im-

mobili e terreni presenti nel bilancio del 2010, evidenziava che già negli anni precedenti risultavano effettuati lavori ed il conto era stato incrementato e quindi, era inverosimile che le condizioni di capitalizzazione si erano realizzate tutte e solo nel 2010.

Pertanto in considerazione di quanto già detto nelle controdeduzioni al ricorso introduttivo, l'Ufficio, riteneva necessario la corretta e veritiera rappresentazione delle voci di bilancio anche in considerazione del test di operatività.

Né erano fondate le doglianze relative all'interpello disapplicativo legate a quelle del contraddittorio anticipato perché, nel caso di specie, pur non avendo la società compilato il prospetto dell'operatività, adducendo una insussistente causa di esclusione, con la notifica dell'accertamento, il contribuente attribuiva la mancata compilazione ad una diversa causa.

Il contraddittorio poteva essere attuato ove fosse stato presentato l'interpello nel quale venivano descritte compiutamente le operazioni.

Infine pretestuosa era anche la richiesta risarcitoria atteso il legittimo operato dell'Ufficio confermato dalla sentenza della CTP che aveva accolto parzialmente il ricorso nella misura determinata con l'applicazione degli elementi esatti nel calcolo dell'operatività delle società. Chiedeva il rigetto del ricorso e vittoria delle spese di giudizio.

All'odierna udienza la Commissione decideva come da dispositivo.

Motivi della decisione

L'odierno appello nasce dalla contestazione dell'AdE che la società I.d.R. Srl non aveva provveduto a presentare istanza di disapplicazione per il regime operante a carico delle società non operative ed il giudice di I° grado aveva accolto parzialmente il ricorso sulla intervenuta riduzio-

ne operata dalla stessa AdE notificata all'odierno appellante.

Va esaminata preliminarmente la doglianza dell'omessa attivazione del contraddittorio rigettata dai giudici di I° grado ritenendo che la violazione comportasse la nullità dell'atto "solo ove sia dimostrato, in concreto, il danno subito in termini difensivi. Circostanza, questa del tutto assente, sia in ragione della mancata sia" (pag. 5 della sentenza).

Orbene, rilevato che nel caso in esame, il contribuente non aveva presentato istanza di interpello disapplicativo in quanto la società non riteneva di collocarsi nella categoria c.d. società, l'Ufficio doveva operare in modalità diverse, cioè procedere alla convocazione preliminare della società attraverso la richiesta di documentazione o l'invio di un questionario.

Invece l'AGE ha direttamente inviato l'accertamento violando, così, il principio del giusto procedimento (L 241/1990) e dell'inviolabilità del diritto di difesa (art. 24 della Costituzione), perché, ritiene codesta Commissione, che anche nelle verifiche fiscali a carico di eventuali potenziali società di comodo, l'AdE deve instaurare il contraddittorio in quanto il contribuente deve essere posto nelle condizioni di esporre le proprie ragioni difensive.

Ciò anche alla luce della sentenza della Corte di Giustizia Europea C-349/07 che ha affermato il principio che "ogni soggetto nei confronti del quale si intenda assumere una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far conoscere utilmente il proprio punto di vista" il fatto che il nostro ordinamento non preveda espressamente il contraddittorio preventivo per la verifica ai danni di una società presumibilmente non operativa lo

stesso deve essere preventivamente attivato. (C.T.R. di Milano, n° 02/28/12 e C.T.R. Di Brescia, n° 70/65/12).

Nel caso di cui si discute, l'affermazione del giudice di I° di cui sopra non era rilevante giuridicamente perché la sentenza della Corte di Giustizia Europea, nella citata sentenza, ritiene, che la violazione del diritto di difesa si verifica anche solo con "mera potenzialità lesiva".

Tra l'altro la società non può annoverarsi tra quelle di comodo atteso che nel caso di specie le immobilizzazioni sono state considerate nel test, in modo errato e la corretta inclusione delle stesse ha determinato l'operatività della stessa.

Tali dati corretti erano stati posti a disposizione dalla società con una perizia tecnica asseverata nella quale era stato evidenziato gli interventi su specifici immobili, muniti di regolari permessi il mastro delle "immobilizzazioni in corso" che rileva anche il giroconto al mastro Immobilizzazioni effettuato il 30/12/2010.

Tale valore delle immobilizzazioni in corso non rilevano ai fini del test, così come previsto anche dalla CM 25/E/2007 e, pertanto, la società deve essere considerata operativa in considerazione che tale valore, doveva essere considerato come rateo di un solo giorno.

Pertanto non sussisteva alcun obbligo per la società, ai fini dell'esenzione, di procedere all'interpello.

Per quanto sopra l'appello deve essere accolto.

La peculiarità delle eccezioni giustifica la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie l'appello. Compensa le spese.

L'ACCERTAMENTO INDUTTIVO E' INFONDATA SE NON TIENE CONTO DELLA PLURALITA' DEI SERVIZI OFFERTI DAL CONTRIBUENTE

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. IX, 12 settembre 2018 n. 3292**

Pres. Barrella – Rel. Grasso

Accertamento – Accertamento induttivo di maggiori ricavi – Svolgimento di più servizi rivolti alla clientela – Mancata distinzione delle varie tipologie di servizio offerte dall'azienda – Illegittimità dell'accertamento induttivo – Sussiste

La ricostruzione induttiva di maggiori ricavi deve tener conto dei diversi servizi offerti dall'impresa alberghiera sottoposta ad accertamento. L'applicazione del medesimo corrispettivo per ogni presenza costituisce un accertamento del tutto ingiustificato, poiché i valori determinati dall'ufficio devono rispecchiare le singole tipologie di soggiorno in base al servizio consumato.

Svolgimento del processo

Con ricorso depositato in data 23.02.2017 la società "F. srl", in persona del legale rapp.te, rapp.ta e difesa dal dott. L. De R., ha impugnato avviso di accertamento notificato dall'Agenzia dell'Entrate D.P. di Salerno in data 6.12.2016 relativo all'anno d'imposta 2011 con il quale sono stati accertati maggiori ricavi per euro 129.556,00 derivanti dal mancato riconoscimento di costi per un ammontare di euro 102.925,59 nonché maggiori ricavi per euro 26.631,00 determinati a norma dell'art.39, comma 1, lettera d) del D.P.R. n° 600/73.

Ha dedotto la ricorrente i seguenti motivi di gravame:

1) mancata instaurazione del contraddittorio;
2) nullità dell'atto impugnato in quanto affetto da gravissimo difetto di motivazione;
3) nullità ed illegittimità dell'avviso d'accertamento per insussistenza nel merito dei recuperi operati nonché delle modalità dell'accertamento induttivo dei ricavi della ricorrente per manifesta violazione dell'art. 39, comma 1, del D.P.R. n° 600/73. Per ognuno ha analiticamente disquisito controbattendo alle motivazioni riportate nell'atto impugnato per cui ha concluso per sentir annullare l'atto impugnato per infondatezza ed illegittimità della pretesa. Con controdeduzioni depositate in data 3.04.2017 si è costituita l'A.d.E di Salerno eccependo l'infondatezza di quanto sostenuto da controparte con particolare rilievo alla mancata instaurazione del contraddittorio non rientrando, il caso de quo, nei casi in cui vige l'onere dell'ufficio nell'attivazione del preventivo contraddittorio essendo stato l'avviso di accertamento basato sul mero riscontro dei documenti contabili acquisiti, nonché sull'accertamento della loro veridicità e corretta inerENZA dei costi.

Da ultimo l'Ufficio ha sostenuto che la metodologia applicata nella rideterminazione dei ricavi risulta del tutto legittima in quanto determinata dal disposto dell'art. 39, comma 1, lettera d) del D.P.R. n° 600/73 per cui ha concluso per il rigetto del ricorso con vittoria di spese di giudizio.

Con memorie illustrative depositate in data 15.06.2017 la società ha insistito nell'accoglimento dei motivi già ampiamente esposti nell'atto introduttivo.

Il ricorso è discusso in pubblica udienza con la partecipazione dei rappresentanti delle parti costituite.

La Commissione si riserva la decisione.

Motivi della decisione

Il Collegio ritiene parzialmente fondato il ricorso.

In merito alle questioni preliminari eccipite dalla ricorrente (mancata attivazione del contraddittorio e nullità del provvedimento perché carente della sottoscrizione dell'Ufficio) il Collegio disattende le pretese di parte ricorrente rilevando che quanto al preventivo contraddittorio la S.C. non prevede l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo in caso di acquisizione dei soli documenti contabili avendo chiaramente e tassativamente indicato le ipotesi di un preventivo obbligatorio contraddittorio (studi di settore, accertamenti bancari ed accertamenti IVA).

Nel caso de quo vi è stata l'analisi della documentazione dei costi deducibili e la constatazione della loro non deducibilità come di seguito si dedurrà in modo analitico.

Relativamente alla mancata sottoscrizione dell'atto notificato da parte del funzionario responsabile va detto che si è in presenza di un consolidato orientamento giurisprudenziale che ritiene del tutto legittimo l'operato dell'Ufficio nel richiamare nella voce "Direttore Provinciale" gli estremi dei poteri di firma conferiti al materiale sottoscrittore dell'avviso di accertamento enunciando la disposizione di servizio n° 2/2014 che non viene allegata all'atto impugnato ma va correttamente prodotta in giudizio al momento della costituzione a seguito di espressa contestazione sollevata dalla parte ricorrente.

Nel caso de quo vi è stato il tempestivo deposito documentale da cui si evince la regolare sottoscrizione dell'atto impugnato.

Nel merito il Collegio rileva che i maggiori ricavi sono determinati dal mancato riconoscimento dei costi costituiti da n° 4 componenti così distinte:

1) prestazioni di lavoro autonomo occasionale non riconosciuti perché non suffragata da idonea documentazione in quanto non inclusiva del periodo lavorativo e nemmeno della tipologia di attività di lavoro occasionale esercitato.

Sul punto il Collegio osserva che la documentazione prodotta dalla ricorrente per la stragrande maggioranza dei soggetti interessati è munita di ogni utile indicazione e supportata anche dalla prova del compenso erogato (assegni bancari correttamente riportati nelle scritture contabili nonché negli estratti conto alligati) per cui il costo va riconosciuto nella sua interezza;

2) Recupero a tassazione dell'importo di euro 82.388,00 relativo a prestazioni centro estetico.

Il mancato riconoscimento è fondato sulla genericità delle fatturazioni non supportate dalle fatture dei costi e sull'incertezza delle prestazioni materialmente eseguite. Il Collegio rileva che all'epoca era in atto tra la società ricorrente ed il Centro Benessere xyz una scrittura privata con la quale veniva regolamentata l'attività espletata e soprattutto venivano stabilite le modalità di liquidazione del corrispettivo.

La fatturazione intercorsa tra le parti non è altro che la sintesi del rapporto economico derivante dalle condizioni previste dal richiamato contratto.

L'analiticità delle prestazioni è riportata nei buoni rilasciati al singolo utente per richiedere il pagamento delle prestazioni e prodotti acquistati.

È del tutto inverosimile riportare nelle

fatture emesse il numero e le qualità delle prestazioni effettuate in quanto il rapporto è ben definito con le modalità di liquidazione richiamate al punto n° 3 della scrittura.

Per questi motivi il Collegio convalida il riconoscimento dei costi e la loro inerenza.

Non possono essere riconosciuti i costi sostenuti e relativi alla rata TARSU per violazione del principio di cassa (euro 7.423,00) nonché l'importo di euro 4.920,59 relativo ad una nota di credito facente riferimento alla fattura del 23.01.2003 condividendo le motivazioni riportate dall'Ufficio.

Da ultimo va affrontata la rideterminazione dei ricavi relativa all'attività alberghiera.

La tipologia di calcolo posta in essere dall'Ufficio è del tutto censurabile e di difficile lettura in quanto basata su un prezzo medio ponderato che viene applicato al numero di presenze riportate nel modello VG44U al "Quadro B Elementi Strutturali" prodotto in giudizio dalla società.

Lo sviluppo del calcolo, a parere del Collegio, non tiene presente le distinzioni tra le varie tipologie del servizio offerto che risulta costituito per il 93% dal pernottamento con prima colazione e soltanto per il 5% per la mezza pensione ed ancora più riduttivo per la pensione completa (2%).

L'applicazione di un valore di euro 55 a

presenza è del tutto sibillina in quanto i valori andrebbero correttamente distribuiti sulle singole tipologie di presenze così costituite: n° 5.503,74 per pernottamento con colazione, n° 295,9 per presenze in mezza pensione e n° 118,36 per presenze in pensione completa. La parte consistente è costituita dal pernottamento con prima colazione ed il costo giornaliero richiamato nel prospetto riflette il prezzo per due persone e non per una persona per cui il valore attribuito dall'Ufficio supera abbondantemente il massimo previsto il che non ha alcuna logica essendo del tutto fisiologica la mancata applicazione della tariffa massima nel corso dell'intera annualità lavorativa. Il Collegio ritiene condivisibile le giustificazioni offerte dalla ricorrente nella conferma dei valori riportati nella sua denuncia.

Il ricorso va, pertanto, accolto parzialmente riconoscendo non spettanti il costo di euro 7.423,00 ed € 4.920,59 correttamente recuperati a tassazione. Accoglie nel resto.

Le spese di giudizio vanno dichiarate interamente compensate.

P.Q.M.

La Commissione, sciolta la riserva in data 25.06.2018, recupera a tassazione l'importo di euro 7.423,00 (tarsu) ed euro 4.920,69 (rec. oneri straordinari) accoglie nel resto. Spese compensate.

IN PRESENZA DEL PIANO DI CLASSIFICA IL CONSORZIO NON DEVE PROVARE I MIGLIORAMENTI APPORTATI AL FONDO

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. II, 27 settembre 2018 n. 3579**
Pres. Pezza – Rel. Palumbo

Contributo del consorzio di bonifica integrale – Presenza di piano di classifica – Prova del miglioramento apportato al fondo – Esonero – Sussiste

Il Consorzio di bonifica è esonerato dalla prova del beneficio che ha apportato al fondo del contribuente, laddove vi sia un piano di classifica, approvato dalla competente autorità regionale e recante i criteri di riparto dei costi tra gli immobili ricompresi nel perimetro consortile.

Svolgimento del processo

Con ricorso/reclamo notificato il 5.12.2017 S. C. conveniva in giudizio il consorzio di bonifica integrale comprensorio Sarno impugnando l'avviso di notica per il contributo consortile del 2017 per euro 253,02. Rilevava che esso si fondava su un piano di classifica del 1996 non più attuale ed improponibile atteso che nelle more era stato approvato, con atto n. 25 del 31.1.2017, il nuovo piano di classifica, non richiamato però nell'atto impugnato.

Ne conseguiva che in assenza di una prova di un effettivo miglioramento apportato al fondo (miglioramento che, in mancanza di un valido piano di classifica, non poteva presumersi), il tributo era illegittimo.

Si costituiva il consorzio deducendo che l'immobile rientrava nel perimetro di con-

tribuenza e che il tributo era stato applicato in costanza di un valido piano di classifica.

Motivi della decisione

Nel merito, è pacifico, almeno nella giurisprudenza di legittimità (cfr., ex multis, Cass. 14708/14; Cass. S.U. 26009 del 30 ottobre 2008), che l'ente impositore è esonerato dalla prova del beneficio le volte in cui vi sia un piano di classifica, approvato dalla competente autorità regionale, recante i criteri di riparto della contribuzione degli immobili compresi nel perimetro del consorzio di bonifica.

Nella fattispecie in esame non risulta nemmeno contestata la qualità di consorziata del ricorrente e neppure l'esistenza del perimetro di contribuzione; il punto unico, e perciò decisivo, è se il piano di classifica del '96, utilizzato per parametrare il tributo in contestazione, possa ritenersi ancora in vigore nelle more dell'approvazione del nuovo, ormai avvenuta in data 25.1.2017.

Sul punto, pur se è stata prodotta una recente decisione di merito della sezione 15 di questa commissione (relatore Crespi del 18 marzo 2016 in proc. N. 7829/2015) laddove è stato stabilito che a seguito del riordino dei consorzi, avvenuto nel 2003 con conseguente rideterminazione del bacino di utenza del consorzio convenuto, il piano di classifica precedente, in vigore dal '96, aveva perso di cogenza proprio per la ridefinizione dei perimetri consortili), questa Commissione ritiene, tuttavia,

di non discostarsi dall'orientamento opposto fondato sul disposto dell'art. 2, comma 3, della legge regionale n. 29/2012 che, nell'abrogare la legge 23/1985, sotto la cui vigenza, era stato approvato il piano di classifica del 96, espressamente stabilisce che *le disposizioni abrogate continuano ad applicarsi ai rapporti sorti nel periodo della loro vigenza e per l'esecuzione degli accertamenti dell'entrata e degli impegni di spesa assunti.* Di tal che, la piena legittimità dell'imposi-

zione del tributo del 2017, sebbene ancora rapportato al piano di classifica del 96.

Le perduranti oscillazioni della giurisprudenza di merito in tema di contributi consortili consentono la compensazione totale delle spese di causa.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Compensa le spese di causa tra le parti.

L'ESTRATTO DI RUOLO QUALE ATTO ATIPICO È FACOLTATIVAMENTE IMPUGNABILE

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. V, 14 febbraio 2018 n. 517
Pres. Baglioni - Rel. Pisapia

Svolgimento del processo

I. Procedimento e processo – Impugnazione dell'estratto di ruolo – Facoltà – Sussiste – Condizioni di ammissibilità

II. Procedimento e processo – Eccezione di mancata notifica di atti riscossivi – Onere della prova – Incombe sull'Agente della Riscossione

I. Sono ammissibili le impugnazioni sia di ruoli sia di cartelle di pagamento non validamente notificate ma pervenute a conoscenza del contribuente, attraverso l'estratto di ruolo rilasciato dall'Agente, della riscossione. Tuttavia, la previsione di una tutela anticipata non comporta l'onere dell'impugnazione giudiziale, bensì solo la sua facoltà, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare successivamente un atto tipico, rientrando tra quelli indicati dal 1° c. dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92.

II. In ipotesi di contestazione della valida notificazione del ruolo o della cartella di pagamento, l'Agente della riscossione non può limitarsi a depositare i soli estratti di ruolo, poiché sono inidonei a dimostrare l'avvenuta notifica degli atti e l'esistenza di eventuali atti interruttivi della prescrizione.

Il sig. G.A., con ricorso ex art. 17 bis del D. Lgs. n. 546 del 1992, ha impugnato gli estratti di ruolo (rilasciati dal Concessionario il 21.06.2017) contenenti cartelle di pagamento mai notificate, per complessive Euro 22.497,27 richiamando preliminarmente la impugnabilità dell'atto, come da sentenza n. 19704/2015 della Corte di Cassazione a SS.UU., eccettuando:

1. La violazione dell'art. 7 della L. n. 212 del 2000 in relazione alla obbligatorietà della chiarezza e della motivazione della cartella;

2. la prescrizione del credito;

3. la decadenza del diritto da parte dell'ente impositore a riscuotere le somme.

Conclude per l'accoglimento del ricorso, con vittoria di spese, allegando gli estratti di ruolo che richiamano tributi di competenza di questa giurisdizione, trattandosi di IVA, IRPEF, IRAP addizionali e sanzioni oltre interessi.

L'A.E., nel costituirsi in giudizio (28.11.2017) impugna e contesta quanto *ex adverso* prodotto, evidenziando che le doglianze espresse da parte ricorrente sono prive di qualsiasi fondamento, sia in fatto che in diritto. Si sofferma sull'art. 26 del D.P.R. n. 602 del 1973, sostenendo la regolarità della notifica delle cartelle di pagamento avvenuta con racc. a/r, unitamente alla motivazione in essa contenuta; ed ancora, sulla omessa sottoscrizione del titolo, posto che la firma autografa può essere sostituita dall'indicazione del nominativo del soggetto responsabile dell'adozione dell'atto, in quanto prodotti da si-

stemi informativi automatizzati e sulla corretta determinazione degli interessi, come previsto dall'art. 20 del D.P.R. n. 602 del 1973. Conclude per il rigetto del ricorso, con vittoria di spese. Allega alla propria costituzione in giudizio gli estratti di ruolo riferiti alle cartelle oggetto di contestazione.

In data 25.01.2018 l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno - nelle proprie controdeduzioni solleva la omessa allegazione al ricorso-reclamo (acquisito il 5.7.2017) degli atti impugnati, per cui chiede la verifica in merito alla tempestività del ricorso, ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e, del contenuto degli stessi, soffermandosi sulla non impugnabilità di tali atti, in quanto non previsti dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ed ancora, sulla eventuale lesione dei suoi diritti, non evidenziata da parte ricorrente. Rileva altresì, la inammissibilità del ricorso in merito alle eccezioni svolte sulla cartella di pagamento, nel momento in cui il Concessionario della Riscossione, dia prova dell'avvenuta notifica della cartella, ancor più che dagli atti dell'anagrafe tributaria, le cartelle impugnate risultano essere state regolarmente notificate. Quanto alla prescrizione, la stessa è decennale, sia in riferimento ai tributi erariali che, alle sanzioni. Conclude per l'inammissibilità del ricorso e/o per il suo rigetto. Con vittoria di spese. Allega gli esiti contabili dei ruoli.

Motivi della decisione

La Commissione ritiene premettere che la questione sollevata da parte ricorrente riflette esclusivamente la competenza del Concessionario della Riscossione, in quanto attinente la fase della riscossione. Pertanto, esaminati gli atti di causa, nel richiamare quanto di recente ha affermato la Corte di Cassazione, ritiene che l'e-

stratto di ruolo costituisce idonea prova della entità e della natura del credito portato nella cartella di pagamento, anche ai fini della verifica della natura tributaria o meno del credito azionato e, quindi della verifica della giurisdizione del Giudice adito.

Invero, la copia della parte del ruolo relativa al contribuente, costituisce prova del credito, ai sensi dell'art. 2718 c.c.

Quanto all'impugnabilità dell'estratto di ruolo, questa Commissione aveva espresso in passato, in fattispecie analoghe, la non ammissibilità del ricorso avverso tali atti, sul presupposto che essendo l'estratto di ruolo "atto interno dell'agente della riscossione, non rientrasse tra quelli tassativamente indicati dal 1 comma dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992"; senonchè, intervenuta la sentenza n. 19704/15 delle Sezioni Unite della Cassazione, ha ritenuto cambiare il proprio orientamento, attese le motivazioni in essa addotte.

Invero, la sentenza della Cass. a SS.UU. n. 19704/15, ha ritenuto ammissibile l'impugnazione del ruolo e/o delle cartelle che non siano state validamente notificati e dei quali il contribuente è venuto esclusivamente a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato dal Concessionario della riscossione, dietro sua richiesta (21.06.2017) istanza reclamo 30.06.2017). Estratto di ruolo che, nel caso di specie, il contribuente ha interesse a contestare.

Secondo la giurisprudenza della Cassazione, l'ammissibilità di una tutela "anticipata" non comporta l'onere, bensì solo la facoltà dell'impugnazione, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare successivamente, in ipotesi dopo la notifica di un atto "tipico", la pretesa della quale il contribuente sia venuto a conoscenza (Cass. SS.UU n. 3773/2014, nonché Cass. n. 17010/2012; Cass. n. 24916/20139); facoltà di impu-

gnazione che deve essere esercitata nel rispetto del termine di 60gg, ex art. 21 del D. Lgs. n. 546 del 1992 (Cass. 30 Maggio 2017 n. 13584).

Nell'impugnare l'estratto di ruolo, il ricorrente ha interesse ad impugnare il contenuto del documento stesso, ossia gli atti che l'estratto di ruolo indica.

Atti questi univocamente impugnabili, per espressa previsione di cui all' art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

In considerazione del contenuto del ricorso, ritiene questo Collegio chiarire la differenza terminologica e sostanziale tra i concetti di "ruolo" ed "estratto di ruolo". Il primo, quale atto impositivo espressamente previsto e regolato dalla legge, anche quanto alla sua impugnabilità ed ai termini perentori per l'impugnazione, è un "provvedimento" proprio dell'ente impositore, quindi, un atto potestativo contenente una pretesa economica dell'ente.

L'estratto di ruolo invece, resta sempre un elaborato informativo contenente gli elementi della cartella e dell'atto impositivo, il quale è formato dal Concessionario.

Il ricorrente ha diretto il proprio ricorso nei confronti del Concessionario e degli Enti impositori.

Rilevata la regolare costituzione in giudizio, prima di entrare nel merito delle questioni sollevate dal ricorrente, questa Commissione si sofferma sulla natura del credito; invero, come richiamato nell'estratto/i di ruolo, trattasi di ruoli formati da: tributi erariali, interamente attratti alla giurisdizione tributaria.

La Commissione, rilevato che la materia oggetto del contendere è sottoposta alla sua giurisdizione e, tenuto conto di quanto osservato da parte resistente, ritiene

che la documentazione offerta dall'Agenzia delle Entrate "esiti contabili", non provano quanto dedotto in giudizio e, propriamente, la esistenza di procedure esecutive da parte del Concessionario della riscossione. Ed ancora, la documentazione offerta dal Concessionario della riscossione, limitata ai soli estratti di ruolo, non dà prova né della notifica della cartella, né della esistenza di eventuali atti interruttivi per quanto concerne la prescrizione del credito.

Atti questi indispensabili soprattutto ai fini della valutazione sulla eccepita prescrizione che, comunque, investe questa Commissione in quanto, la Corte di Cassazione, con ord. n. 10809 del 4.5.2017, in tema di "opposizione all'estratto di ruolo esattoriale e alla legittimità dell'eccezione di prescrizione ove l'Agente della Riscossione ha dato prova della regolare notifica della cartella, ha ritenuto ammissibile tale eccezione, in quanto il Giudice è comunque tenuto a sottoporre a vaglio l'eccezione di prescrizione".

Dell'intera questione il Concessionario della riscossione non ha dato alcuna prova né della notifica delle cartelle di pagamento, né degli atti interruttivi sulla intervenuta prescrizione di solo parte di alcuni crediti (come rilevabile dall'estratto di ruolo), evidenziandosi che alcuni degli estratti di ruolo non portano indicata la presunta data di notifica della cartella.

P.Q.M.

Il ricorso va accolto, con condanna del Concessionario della Riscossione al pagamento delle spese in Euro 400,00 oltre accessori, se dovuti.

SOCIETÀ ESTINTE: CAPACITÀ PROCESSUALE E RESPONSABILITÀ PER LE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. V, 13 marzo 2018 n. 966**
Pres. Baglioni - Rel. Pisapia

I. Processo tributario – Società estinta – Capacità Processuale – Sussiste

II. Sanzioni amministrative tributarie – Società estinta – Responsabilità del socio – Non sussiste

I. L'art. 28 c. 4 del D. Lgs. 175/2014, che reca la disciplina della cosiddetta 'reviviscenza fiscale' delle società estinte, crea un lasso temporale di cinque anni entro cui la società cancellata dal registro delle imprese, ancorché non più esistente, mantiene una capacità giuridica processuale, per contestare la validità e l'efficacia degli atti impositivi ed esattivi ad essa diretti.

II. In tema di estinzione di società di capitali, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. 602/73, il socio, a prescindere dal fatto che abbia o meno riscosso importi dal bilancio finale di liquidazione, non può essere ritenuto responsabile delle sanzioni amministrative tributarie in ragione del principio della loro esclusiva riferibilità alla persona giuridica.

Svolgimento del processo

I sig.ri XX quale socio ed ex amministratore della società cancellata XX, unitamente al socio XX con separati ricorsi, hanno impugnato avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate - Dire-

zione Provinciale di Salerno - Ufficio Controlli, ex art. 28, comma 4 D.Lgs. 175/2014, preceduto da invito al contraddittorio, ai sensi del D.Lgs. 218/97 n. 218, in quanto ritenuti responsabili, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. 602/73, del pagamento delle imposte dovute dalla società cancellata dal registro delle imprese in data 12.05.2015, a seguito della conclusione del procedimento di liquidazione, per assenza di attivo da ripartire.

L'Ufficio ha notificato tali atti ai ricorrenti, accertando in capo agli stessi la responsabilità del socio/i, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 2495 c.c. ed art. 36 del D.P.R. 602/73, atteso il verificarsi di un fenomeno di tipo successorio, previo accertamento della loro responsabilità. Premettono i ricorrenti che la rettifica è avvenuta a seguito di comunicazione annuale dei dati IVA, annualità 2012.

Eccepiscono i ricorrenti:

1. La violazione, ex art.2495 c.c. ed art 2312: eccesso di potere e difetto di motivazione.

Con la riforma dell'art. 2495 c.c. (D. Lgs. n. 6/2003), la cancellazione della società dal Registro delle imprese, ne provoca la sua estinzione, nonostante la presenza di eventuali rapporti ancora pendenti e non liquidati; pertanto, eventuali crediti possono essere richiesti ai soci nei "limiti di quanto da essi percepiti in base al bilancio di liquidazione". Nel caso di specie, come rilevasi dal Bilancio di liquidazione depositato, nessuna somma è stata distribuita ai soci (incapienza del patrimonio sociale rispetto ai crediti da soddisfare).

L'Agenzia delle Entrate, agendo nei confronti dei soci "è tenuta a dimostrare il

presupposto della responsabilità del socio”, per cui l’avviso di accertamento avrebbe dovuto contenere una duplice motivazione: sia riguardo le ragioni di fatto e di diritto della pretesa, sia il motivo per cui, ex art. 2495 c.c., i soci o i liquidatori possono essere ritenuti responsabili. Circostanza, quest’ultima, che non emerge dall’atto impugnato, per cui lo stesso è da ritenersi illegittimo (Cass. SS.UU. 12.03.2013 n. 6070). La questione sulla responsabilità, ex art. 36 del D.P.R. 602/73, non può non attrarre la fase di liquidazione e, quindi il liquidatore, per cui giammai può riverberare sui soci eventuali responsabilità, posto che in assenza di motivi di contestazione, v’è da desumere che le attività di liquidazione siano state svolte in modo corretto. Né ancora emergono prove su eventuale condotta fraudolenta da parte degli amministratori della società, circa i due esercizi precedenti alla messa in liquidazione della società. Ebbene, a conclusione, l’Ufficio controlli dell’Agenzia delle Entrate, non ha dato alcuna dimostrazione, né ha fornito prova che i soci abbiano ricevuto denaro o beni sociali antecedente la messa in liquidazione; ciò rileva la non responsabilità dei soci per debiti erariale di una società cancellata (Ord. n. 23916, del 23.11.2016).

2. La violazione dell’art. 8 del D. Lgs. 472/1997 ed art. 7 D.L. 50.09.2005, n. 269. L’estinzione della società determina l’intrasmissibilità delle sanzioni in virtù del principio della responsabilità personale (Cass. Sez. Trib. sent. 7 Aprile n. 9094), per cui i soci di una società cancellata non sono responsabili in proprio delle sanzioni amministrative contestate ad una persona giuridica cancellata.

3. Nel merito, l’avviso di accertamento si fonda sul presupposto dei dati acquisiti dalla comunicazione annuale IVA; documento questo che non contempla tutti i costi sostenuti dalla società, così come indicati nel bilancio del 2012, che si chiude con una perdita di € 175.575,00 e che ha

giustificato la messa in liquidazione/cancellazione della società. Nel corso dell’esercizio la società ha sostenuto costi per complessive € 61.859,00 ai quali va sommata una variazione negativa delle rimanenze per € 197.500,00; pertanto, nel caso di specie, trattandosi di un accertamento di tipo induttivo, l’Ufficio non può non tener conto dell’incidenza di costi sui ricavi (art. 55 della Cost.).

Conclude per l’accoglimento del ricorso, come in domanda, con vittoria di spese.

In data 18.01.2018 l’Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno, deduce in merito a quanto eccepito dai ricorrenti, precisando di aver chiaramente esposto il percorso logico-giuridico seguito per giungere alle conclusioni di cui all’accertamento, ritenendo la pretesa legittima anche sotto il profilo della ricostruzione del reddito; né la parte ha fornito validi elementi per cui restano ferme le anomalie e criticità evidenziate nell’avviso impugnato, rendendo corretto l’operato ai sensi dell’art. 39, c.2 del D.P.R. 600/73 ed art. 55 del D.P.R. 633/72.

Si sofferma l’Ufficio sulla questione di illegittimità sollevata da parte ricorrente, in merito alla violazione dell’art. 2495 c.c., unitamente alle responsabilità previste dall’art. 56 c.4 per gli amministratori ed i soci; ed ancora sulla determinazione e quantificazione induttiva dei costi. Conclude per il rigetto del ricorso. Con vittoria di spese.

In data 14.02.2018 ricorrenti XX con separate memorie ex art. 32 D. Lgs. 546/92, nel richiamare quanto già dedotto nel ricorso introduttivo, relativamente ai singoli punti sia in diritto che nel merito, unitamente a quanto esposto dall’Ufficio nelle proprie controdeduzioni, osservano:

1. Di non aver mosso alcun rilievo in merito allo strumento accertativo utilizzato, ex art. 39 c. 2, lett. d), D.P.R. 600/73, ma soltanto sui dati utilizzati per la ricostruzione induttiva del reddito;

2. La mancata percezione di utili (residuo

attivo da liquidazione), è chiaramente rilevabile dal bilancio finale di liquidazione e dal relativo verbale di assemblea; quanto alla distribuzione di utili nei due periodi di imposta precedenti, è l'amministrazione finanziaria che deve dimostrare che i soci hanno percepito beni o denaro (art. 36,3° comma del D.P.R. 602/73);

3. La esistenza dei costi è rilevabile dal bilancio 2012 regolarmente depositato;

4. Nessun rilievo è stato mosso dall'A.F. in merito all'intrasmissibilità delle sanzioni.

Chiedono i ricorrenti il rigetto delle eccezioni sollevate dall'Ufficio e l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione

La Commissione, preliminarmente, riunisce i ricorsi, ai sensi dell'art. 38 del D. Lgs. 546/92, per connessione oggettiva.

Trattandosi di una società XX cancellata dal registro delle imprese in data 12.05.2015, a conclusione del procedimento di liquidazione (Bilancio finale di liquidazione e dichiarazione di assenza di attivo e verbale di assemblea - documenti questi in atti - richiamati dall'Ufficio nell'avviso di accertamento), l'attività istruttoria, riferisce l'Ufficio: "ha dimostrato la riconducibilità del volere aziendale alla persona fisica, data l'esiguità della compagine sociale", ritenendo responsabili delle imposte accertate per l'annualità 2012 il sig. XX quale legale rappresentante e socio della società accertata e la sig.ra XX quale socio.

L'accertamento per l'annualità 2012 scaturisce dal fatto che la società *si è limitata a presentare la dichiarazione annuale senza l'esposizione del reddito di impresa e del volume di affari, presentando solo la "comunicazione annuale con la quale sono state comunicate operazioni attive imponibili per € 84.952.00 ed operazioni passive per € 5.117,00; presentando la dichiarazione annuale senza l'indicazione*

di alcun valore solo scopo di evitare l'omessa dichiarazione. E' su tali presupposti che l'Ufficio ha correttamente operato con accertamento, ai sensi dell'art.38. 2 c. del D.P.R. 600/73, con le dovute sanzioni. E' sulla concretezza degli aspetti comportamentali che l'Ufficio ha ritenuto attrarre a responsabilità il socio amministratore ed il socio per le violazioni tributarie.

La responsabilità dei soci nei confronti dei creditori sociali è diretta conseguenza del principio secondo cui la soddisfazione delle pretese dei primi è postergata rispetto a quella di quest'ultimi. Tuttavia l'art. 2495 c.c. nel rispetto dell'autonomia patrimoniale e della conseguente responsabilità dei soci della società di capitali, ben circoscrive i confini entro i quali i creditori sociali possono agire e rivalersi sui singoli soci: solamente, infatti, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione.

Nel caso in cui, invece, il mancato pagamento dei debiti sociali dipende dalla mala gestione del liquidatore, la giurisprudenza ha chiarito che i creditori sociali dovranno agire nei confronti di quest'ultimo, non potendosi responsabilità dei singoli soci. La giurisprudenza di merito ha anche chiarito che affinché vi possa essere risarcimento per comportamento illegittimo dell'amministratore o del liquidatore, occorre che sia provata non solo la illiceità del comportamento, ma anche la conseguenza dannosa che da questo discende, in modo casualmente connesso. Dunque, quello che si verifica, è un fenomeno successorio (Trib. Torre Annunziata 16.12.2008), nel senso che i soci subentrano nei rapporti obbligatori facenti capo alla società oramai estinta.

Nel caso di specie le potenziali pretese creditorie, non si sarebbero potute prevedere, in quanto di derivazione di un accertamento posto in essere dall'A.F. successivamente all'estinzione/cancellazione della società.

Trattandosi di crediti potenziali da accertamento, gli stessi giammai potevano essere iscritti/allocati in bilancio, né da parte del liquidatore è possibile rilevare eventuali incombenze in merito, trattandosi di situazioni non pendenti al momento della liquidazione, né conosciute e/o conoscibili (nel caso di specie trattasi di una persona diversa dall'amministratore). Una società cancellata dal registro delle imprese è estinta e dunque non più esistente (Cass. SS.UU. n. 6070,6071, 6072/2010), quindi, priva della titolarità di un rapporto giuridico/legittimazione processuale. Tanto vale sia per le società di persone che, per quelle di capitale.

Oggi la controversia posta all'attenzione di questo Collegio attrae la "sopravvenienza" sorta successivamente alla estinzione/cancellazione della società, per cui per l'Ufficio, ne determina un fenomeno successorio, equiparabile a quello delle persone fisiche, con effetto traslativo società-soci, quale conseguenza legale della cancellazione/estinzione della società.

Va ricordato che la Corte di Cassazione (Cass. SS. UU. 4061 e 4062/2010) ha affermato il principio secondo cui, per effetto della riforma societaria di cui al D. Lgs. n. 6/2003, la cancellazione dal registro delle imprese delle società di persone ne comporta (con efficacia dichiarativa e facoltà della prova contraria consistente nella dimostrazione della prosecuzione dell'attività sociale) l'estinzione, con il conseguente venir meno della loro capacità e soggettività, ciò a decorrere dalla cancellazione, se successiva al 1° gennaio 2004. Con la sentenza n. 6743/2015, la Corte di Cassazione affronta la controversa e delicata questione dell'efficacia temporale dell'art. 36 c.4 del D.Lgs. 175/2014 che reca la disciplina della cosiddetta resurrezione fiscale delle società estinte. E' solo in ambito tributario e contributivo che grazie al richiamato art. 28 si viene a creare un lasso temporale di 5 anni entro cui la società cancella-

tasi dal registro delle imprese ancorché non più esistente mantiene una capacità giuridica (anche processuale) da poter definire parziale, perché diretta a garantire la validità e l'efficacia degli atti impositivi ed esattivi alla stessa società intestati e notificati, oltre che degli atti atterrenti la eventuale fase contenziosa. L'orientamento interpretativo espresso dalla giurisprudenza di merito (Cass. 6743/2015) ne hanno sancito la natura sostanziale e non procedurale del richiamato art. 28 per cui ne esclude l'applicabilità retroattiva (valutazioni diverse da parte dell'A.F. circ. 31/E del 30.12.2014 e n. 6/E del 19.02.2015) art. 11 preleggi ed art. 3 c.1 L. 212/2000.

Quindi, trattasi di una sopravvenienza di tipo selettivo che opera ai soli fiscali per un periodo di 5 anni a far data dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese, ai soli fini della validità ed efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, sanzionatori, di riscossione e del contenzioso.

Dal punto di vista civilistico ne consegue la dissoluzione di tutta la struttura societaria e, dal punto di vista fiscale l'attenzione va posta sul procedimento di notificazione degli atti. Strettamente collegata è la nuova responsabilità (art. 28 c.5 del D. Lgs 175/2014) che ha portato alla modifica dell'art.36 del D.P.R. 602/73.

Trattasi di una responsabilità di natura civilistica, di mera garanzia, che esige la emissione di un apposito atto adeguatamente motivato e suscettibile di impugnazione (ai sensi dei c. 4 e 5 dell'art. 36 D.P.R. 602/73): "la responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'Ufficio con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 D.P.R.600/73 e che può essere attivato solo per debiti tributari sorti prima della cancellazione.

In relazione ai fatti accertati dall'Ufficio e racchiusi nell'avviso di accertamento, relativamente al periodo 2012, non può non rilevarsi la responsabilità diretta dei ricor-

renti soci/amministratore, così come previsto dall'art. 36, c. 3 e seg. del D.P.R. 602/73, per cui questo Collegio ritiene corretto l'operato dell'Ufficio in merito al primo punto sollevato dai ricorrenti circa la illegittimità dell'atto impugnato per violazione, ex art. 2495 c.c. ed art. 2312: eccesso di potere e difetto di motivazione. A far scattare l'accertamento di tipo induttivo puro (art. 28 c.2 del D.P.R. 600/73 ed art. 55 D.P.R. 633/72), rilevano in questo caso, le infrazioni commesse dalla società in relazione alla presentazione della dichiarazione dei redditi, per l'annualità 2012, priva dei dati contabili, per cui l'Ufficio ha potuto procedere alla rettifica della dichiarazione prescindendo, in tutto o in parte, dalle scritture contabili e dalle risultanze del bilancio, avvalendosi di tutti i dati e dell'insieme delle notizie certe in suo possesso.

Questo perché, la norma autorizza l'Ufficio ad avvalersi di presunzioni anche non gravi, precise e concordanti.

L'Ufficio nella ricostruzione del reddito ha determinato i ricavi in € 84.592,00 ai fini delle II. DD., così pure ai fini IVA: valore questo desunto dai dati esposti nella comunicazione annuale dati IVA; accertando il reddito in € 79.835,00, riconoscendo quale costo deducibile € 5.117,00. Come reclamato dai ricorrenti, l'atto di accertamento deve essere emesso nel rispetto del principio della capacità contributiva (espresso dall'art.53 della Costituzione), anche se, nel nostro sistema normativo, con riferimento al reddito di impresa, esiste una limitazione dettata dall'art.109, comma 4 del TUIR, circa la deduzione di spese ed altri componenti negativi. Nella fattispecie dell'accertamento induttivo puro, sia la dottrina che la giurisprudenza, ritengono che la limitazione dell'art. 109 c.4 non torni applicabile, con la conseguenza della necessità di considerare nel computo, i componenti negativi per loro natura necessari allo svolgimento di un'attività commerciale (nel caso di specie, commercio al detta-

glio di mobili), pena la violazione del principio di capacità contributiva sopra richiamata (in tal senso anche la Circ. n.32/E del 2006). Soffermandosi questo Collegio sui dati richiamati nell'avviso di accertamento dell'Ufficio, senza entrare nel merito dei bilanci prodotti dalla ricorrente ed approvati il 9 aprile 2015, ritiene riconoscere quali costi forfetari la somma di € 59.215,00 e, quindi, il reddito per detta annualità in € 25.377,00. Resta confermato il volume di affari ai fini IVA.

Quanto all'aspetto sanzionatorio, l'art.36 del D.P.R. 602/73 prevede una specifica responsabilità per le sole imposte: così il socio di società di capitali, a prescindere dal fatto che abbia o meno riscosso importi da bilancio finale di liquidazione, non può essere ritenuto responsabile a titolo di sanzione.

L'effetto di una trasposizione tributaria di una norma, non rileva nel caso di specie, ai fini della trasmissibilità delle sanzioni amministrative tributarie dopo la cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese; ciò in applicazione del principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica (art. 7 D. Lgs. 269/2003, ex art. 8 D.lgs. 472/97).

La Commissione, accoglie parzialmente i ricorsi riuniti, RGR, 5615/2017 e 5618/2017 sub RGR 5615/2017, determina il reddito netto in complessive € 25.377,00: conferma il volume di affari ai fini IVA in € 84.592,00; dichiara non dovute le sole sanzioni. Manda all'Ufficio per la liquidazione delle imposte. Compensa le spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione, accoglie parzialmente i ricorsi riuniti, determina il reddito netto in complessive € 25.377,00; conferma il volume di affari ai fini IVA in € 84.592,00; dichiara non dovute le sole sanzioni. Manda all'Ufficio per la liquidazione delle imposte. Compensa le spese del giudizio.

E' INAMMISSIBILE IL RICORSO PRIVO DI SPECIFICI MOTIVI DI CENSURA DELL'ATTO IMPUGNATO

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. III, 25 maggio 2018 n. 2158**
Pres. Bonifacio - Rel. Stassano

Procedimento e processo – Ricorso introduttivo – Pluralità di eccezioni non collegate alle singole pretese – Inammissibilità dell'impugnazione – Sussiste

Il ricorso avverso un atto impositivo deve contenere specifici argomenti di doglianza e non può limitarsi a recare una pluralità di eccezioni solo astrattamente collegate alle singole pretese di credito tributario, poiché non si può chiedere al giudice di individuare credito per credito quale delle doglianze genericamente devolute si attagli ad ogni singolo credito, in quanto non gli è devoluta la ricerca dei motivi di opposizione bensì la loro verifica.

Svolgimento del processo

Considerato che con atto depositato in data 13.2.2018 D. R. F., proponeva opposizione avverso gli estratti di ruolo rilasciati in data 8.1.2018 dall'Agenzia delle Entrate - Riscossione, in uno alle sottese cartelle di pagamento e relativi al mancato pagamento di IVA, IRAP, IRPEF per gli anni di imposta dal 1999 al 2009, deducendo, premessa l'ammissibilità dell'azione: "Mancata notifica delle cartelle"; "Nullità dell'atto per intempestività della notifica e violazione dell'art. 25 D.P.R. 29 settembre 1973, n.602; Nullità dell'atto per violazione della legge 212/2000

statuto del contribuente"; "Difetto di notifica dell'avviso bonario"; "Disconoscimento del numero delle cartelle esattoriali e del loro contenuto"; "Inesistenza del credito"; "Prescrizione tributi"; e concludendo, previa attività istruttoria, per l'annullamento o la revoca dell'iscrizione a ruolo, per la declaratoria di nullità delle cartelle predette dell'atto con rivalsa di spese.

Considerato che non si costituiva l'Agenzia delle Entrate Riscossione, benché raggiunta da rituale notifica del ricorso.

Motivi della decisione

Letti gli atti e sentita la parte.

Rilevato che l'atto introduttivo non contiene specifici motivi di doglianza ma reca una pluralità di motivi astrattamente allegati ma non concretamente collegati alle singole ragioni di credito dedotte in giudizio di talché l'atto costituisce un libello *omnibus*, nella misura in cui espone ben sette motivi di censura senza ricondurre nessuno di essi a ciascuna delle singole ragioni di credito, dei singoli titoli e quindi dei singoli estratti, con la conseguenza che vorrebbe devolvere al giudice la ricerca per ciascun estratto e quindi per ciascuna cartelle ed infine per ciascun credito, la ragione di censura, ovviamente anche alla luce delle presumibili difese di controparte.

Considerato anzi l'intima contraddittorietà tra le ragioni di opposizione laddove:

a) non si può lamentare l'inesistenza della notifica perché non eseguita, a dire del ricorrente, nelle forme rituali previste ex

art. 26 D.P.R. nr. 602/1973 per la riscossione, dopo aver negato di aver mai ricevuto materialmente la notifica della cartella, laddove appare evidente lo scopo di replicare alla prova - fornita dalla agente della riscossione, eventualmente costituitosi - della avvenuta notifica con la censura di irritualità e quindi la delega al giudice di modulare la ricerca del motivo di doglianza

b) non si può eccepire la decadenza dal credito per omessa notifica e nello stesso tempo la prescrizione del credito stesso, laddove le due cause estintive del credito operano diversamente e soprattutto in momenti diversi

c) non si può genericamente censurare l'importo delle somme dovute a titolo di sorta capitale e di accessori e sanzioni, "in quanto sproporzionati e non provati nel loro ammontare"

d) non si può genericamente invocare la prescrizione sia quinquennale che decennale deducendo come "Nel caso di specie trattasi di tributi sia cc.dd, "erariali" (IVA IRPEF IRAP) che locali (TASSA RIFIUTI) per i quali il termine di prescrizione sarà comunque quinquennale", quando

nell'esposizione dei fatti si sono indicati solo tributi erariali in ultima analisi non si può chiedere al giudice di individuare credito per credito quale delle doglianze genericamente devolute si attagli ad ogni singolo credito, poiché al giudice non è devoluta la ricerca dei motivi di opposizione ma lo loro verifica;

Ritenuto in altre parole che il giudice è terzo e non è parte e quindi non può essere chiamato a *calzare* - come il principe di Cenerentola - il singolo motivo *giusto* rispetto al singolo credito via via individuato, laddove il principio di azione presuppone la assunzione di responsabilità delle proprie ragioni di opposizione;

Ritenuto quindi che il ricorso denunci l'assoluta incertezza dei motivi di doglianza;

Ritenuto quindi di dover procedere alla declaratoria di rito nulla statuendo sulle spese, stante la contumacia

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso; nulla spese.

LA CARTELLA DI PAGAMENTO PRECEDUTA DA ACCERTAMENTO E' IMPUGNABILE SOLO PER VIZI PROPRI

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. II, 27 settembre 2018 n. 3580
Pres. Pezza – Rel. Palumbo

Processo tributario – Ricorso avverso cartella di pagamento per contributi consortili già preceduta da accertamento – Eccezioni riguardanti il contributo – Sono proponibili solo nell'impugnazione dell'accertamento e non della cartella – Inammissibilità del ricorso avverso la cartella – Sussiste

Il ricorso avverso cartella di pagamento recante contributi consortili, già preceduta da accertamento, è inammissibile se si limita a riproporre temi di merito attinenti all'atto presupposto.

Svolgimento del processo

La ricorrente S. srl ha impugnato, nella causa n. 2189/18, convenendo in giudizio sia l'Agenzia delle Entrate riscossione che il consorzio destra Sele, cartella di pagamento per euro 1.392,76 notificatale in data 10.11.2017 dal suddetto consorzio di bonifica, per contributi consortili relativi all'anno 2016 eccependo l'illegittimità dell'imposizione perché, nella sostanza, il consorzio non aveva apportato, con la sua opera, alcuna utilità al suo fondo, sicché la pretesa era inesistente ex Cass. S.U. n. 16428 del 12.6.2007 che legava il pagamento del tributo alla concreta utilità apportata al fondo. Peraltro l'utente utilizzava per gli scarichi la pubblica fognatura dovendo, perciò essere esentato dal tribu-

to.

Si costituivano entrambe le parti convenute l'Agenzia deduceva la propria carenza di legittimazione passiva e l'inammissibilità dell'azione perché l'immobile era sito nel comprensorio di bonifica e perciò tenuto al pagamento del tributo.

Il consorzio rilevava che il ricorso era inesistente perché non sottoscritto dalla parte ma solo dal difensore in assenza di un mandato difensivo.

Eccepiva l'inammissibilità dell'azione perché la cartella era stata preceduta dalla notifica in data 9.4.2016 dell'avviso di accertamento relativo allo stesso ributo con la conseguenza che l'opposizione alla cartella diveniva inammissibile ex art. 19 decreto lgs. 546/92 e, dunque, restava precluso ogni esame del merito poiché il ricorso era previsto, ex citato articolo, solo per i vizi propri dell'atto impugnato.

Nel merito richiamava la completezza dell'atto e la sussistenza del piano di classifica allegato all'avviso e la pubblicazione sul B.U.R.C. del perimetro consortile nel quale rientrava l'immobile in questione che, dunque, aveva beneficiato dei miglioramenti apportati alla zona dalle opere di bonifica realizzate.

All'udienza del 12 luglio 2018 la causa veniva introitata per la decisione.

Osserva la commissione che il ricorso è inammissibile per la fondatezza delle eccezioni spiegate dal consorzio resistente. A parte che non risulta nemmeno sottoscritto, il ricorso ripropone temi di merito avverso la debenza del tributo ma ciò ne determina la piena inammissibilità poiché

tali ragioni avrebbero dovuto essere esplicate avverso il precedente avviso di accertamento regolarmente notificato giusta la regola sopra citata dell'art. 19 secondo il quale ogni atto è impugnabile solo per i vizi suoi propri.

Per di più, nel merito l'atto è completo e corredato dal piano di classifica e l'immobile rientra nel perimetro di contribuenza ed è pacifico, almeno nella giurisprudenza di legittimità (cfr., ex multis, Cass. 14708/14; Cass. S. U. 26009 del 30 ottobre 2008), che l'ente impositore è esonerato dalla prova del beneficio le volte in cui vi sia un piano di classifica, approvato dalla competente autorità regionale, recante i criteri di riparto della contribuenza degli immobili compresi nel perimetro di contribuenza del consorzio

di bonifica, ex Cass. 19509/2004.

Nella fattispecie in esame risulta provata, non solo la qualità di consorziata della ricorrente, ma anche l'esistenza del perimetro di contribuenza e del piano di classifica e l'inclusione del suddetto immobile nel prefato perimetro sicché risultano integrate le condizioni di operatività del contestato tributo. Non v'è dunque possibilità di disapplicazione dell'atto.

Le perduranti oscillazioni della giurisprudenza di merito in tema di contributi consortili consentono la compensazione totale delle spese di causa.

P.Q.M.

Dichiara l'inammissibilità del ricorso.
Compensa per intero le spese tra le parti.

DEFINIBILI IN VIA AGEVOLATA I RUOLI ESECUTIVI AFFIDATI E NON NOTIFICATI

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. II , 19 febbraio 2018, n. 581
Pres. Merolla - Rel. Fucci**

Riscossione – Definizione agevolata dei ruoli – Rilevanza della data di affidamento del ruolo all'Agente per la riscossione – Legittimità – Irrilevanza della data di presa in carico e della notifica – Sussiste

In materia di definizione agevolata dei carichi affidati agli Agenti della riscossione, l'art. 6 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, stabilisce che possono formare oggetto di definizione agevolata i ruoli affidati agli Agenti della riscossione entro il termine del 31.12.2016, a nulla rilevando la loro notifica al contribuente.

Svolgimento del processo

In data 19/04/2017 la (...) ai sensi dell'art. 6 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, presentava istanza di definizione agevolata della cartella di pagamento del valore complessivo di Euro 65.761,6, con una quota capitale a titolo di IVA pari ad Euro 44.573,00 e la parte restante dovuta a titolo di sanzioni ed interessi.

La società in data 21/03/2017, prima di ricevere la comunicazione di quanto dovuto a seguito di definizione agevolata, agendo in buona fede, provvedeva comunque ad effettuare il versamento delle somme dovute a titolo di IVA con modello F24, compensando il debito con un

credito esistente.

Successivamente in data 15/06/2017 l'Equitalia Servizi di Riscossione s.p.a., notificava alla società il diniego della proposta di adesione agevolata, in quanto i carichi pendenti erano stati affidati all'Agente della riscossione successivamente alla data del 31/12/2016 e, pertanto erano esclusi dall'ambito applicativo dell'art. 6 D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 citato.

La società, rappresentata e difesa dagli Avv. D. P., in data 27/07/2017 ricorre contro Equitalia Servizi di riscossione, insistendo sulla illegittimità del diniego, atteso che dal dettaglio della cartella di pagamento si rileva che il ruolo è stato reso esecutivo in data 19/12/2016 e, pertanto i carichi sono usciti dalla disponibilità dell'ente creditore Agenzia delle Entrate in quanto trasmessi all'Agente della Riscossione prima del 31/12/2016.

Richiama la circolare n. 2/E dell'8 marzo 2017 in cui si legge che devono considerarsi definibili gli accertamenti esecutivi per i quali il flusso di carico è stato trasmesso all'Agente della riscossione entro il 31/12/2016.

Rileva che con ammissione alla definizione agevolata la cartella di pagamento verrebbe sgravata degli interessi e delle sanzioni e la parte rimanente a titolo di IVA dovrebbe essere completamente sgravata, avendo già effettuato il versamento di quanto dovuto con mod. F24.

Conclude per l'accoglimento del ricorso, con vittoria di spese.

Equitalia non è costituita.

All'odierna pubblica udienza l'Ufficio non è comparso; il difensore della parte ricorrente si riporta al ricorso ed insiste per l'accoglimento.

Motivi della decisione

La Commissione, presa visione di quanto in atti depositato ed ascoltato quanto esposto in pubblica udienza, osserva: le doglianze della ricorrente appaiono fondate, l'Equitalia con diniego n. (...) comunicava alla parte di non poter accogliere l'istanza di adesione presentata il 19/04/2017 in quanto il carico era stato affidato all'Agente della riscossione successivamente al 31/12/2016 e, pertanto, è escluso da tale ambito applicativo ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.L. n. 193 del 2016, convertito con modificazioni dalla L. n. 225 del 2016.

La ricorrente, contrariamente, sostiene che il ruolo è stato reso esecutivo prima di tale data e, pertanto, ritiene di poter accedere alla definizione agevolata.

Questo Collegio, da un'attenta disamina della documentazione agli atti, ritiene di poter sposare la tesi della parte ricorrente. Dal dettaglio degli importi dovuti, esposti a pag. 2 della cartella di pagamento n. (...) oggetto della richiesta di definizione agevolata, per un totale da pagare di Euro 65.761,69, si rileva che il ruolo n. 2017/250076 è stato reso esecutivo in data 19/12/2016.

Dalla stessa Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2/E dell'8/3/2017, avente ad oggetto "definizione agevolata dei carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2016 art. 6 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 - Chiarimenti" si evince che

i carichi possono formare oggetto di definizione agevolata in funzione del momento in cui gli stessi sono affidati agli Agenti della riscossione per il recupero, nell'arco temporale che va tra il 1 gennaio 2000 e il 31 dicembre 2016.

Prosegue la circolare che dal tenore letterale della norma che utilizza il termine "affidati" si debba evincere che il legislatore intenda riferirsi a quei carichi che sono stati trasmessi all'Agente della riscossione e, quindi usciti dalla disponibilità dell'Ente creditore.

Rilevando, da quanto emerge dalla, cartella di pagamento, che il ruolo è stato reso esecutivo prima del 31/12/2016, si ritiene che non possa essere preclusa alla ricorrente la possibilità di accedere alla definizione agevolata.

Per quanto attiene invece all'IVA, quale imposta oggetto della cartella, atteso che agli atti è stata depositata copia del mod. F24 attestante l'avvenuto versamento della somma tramite compensazione con crediti esistenti, pur rilevando l'irritualità dell'operazione posta in essere, questo Collegio ritiene di poter considerare positivamente la posizione della ricorrente per preminenti ragioni di giustizia sostanziale. Le ragioni della decisione e la particolarità delle questioni trattate giustificano la compensazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso, annullando l'atto impugnato. Compensa le spese.

NULLITÀ DELLA NOTIFICA DELL'ATTO TRASMESSO IN FORMATO DIVERSO DAL P7M

Commissione tributaria regionale Napoli,
Sezione Staccata Salerno
Sez. IX, 13 giugno 2018 n. 7311
Pres. e Rel. Notari

I. Procedimento e processo – Atti impugnabili – Estratto di ruolo – Ammissibilità – Condizioni

II. Notificazione a mezzo pec – Prova della notificazione – Regole applicabili

III. Notificazione a mezzo pec – Atto trasmesso in formato diverso dal formato .p7m – Nullità – Sussiste

I. E' ammissibile il ricorso avverso la cartella e il ruolo non notificati, qualora il contribuente ne sia venuto a conoscenza attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta, in base al disposto dell'ultima parte del 3° c. 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".

II. L' art. 38 c. 4 lett. b) del D.L. n. 78/10, conv. con legge n. 122/10, ha aggiunto all'art. 26 del D.P.R. n. 602/73 il c. 2, che consente la notifica della cartella mediante le modalità di cui al D.P.R. n. 68/05, ossia a mezzo posta elettronica certificata (PEC) all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Ne consegue che la prova della

regolarità di una notificazione col mezzo telematico è necessariamente costituita dai file informatici del messaggio inviato, cioè dalla ricevuta di accettazione e dalla ricevuta di avvenuta consegna, contenenti anche la copia del messaggio inviato (postacert.eml) e gli allegati.

III. La notifica a mezzo PEC non è valida se effettuata tramite messaggio di posta certificata contenente il file della cartella con estensione diversa da ".p7m", che costituisce l'unico formato idoneo a garantire non solo l'integrità e l'immodificabilità del documento informatico, ma anche la firma digitale e l'identificabilità del suo autore e, pertanto, la paternità dell'atto. Contrariamente, il formato ".pdf" o ".doc" non rappresenta l'originale del documento notificato, ma solo una copia elettronica senza valore in quanto priva di attestato di conformità da parte di un pubblico ufficiale.

Svolgimento del processo

Con l'impugnata sentenza la C.T.P. di Salerno accoglieva il ricorso proposto dalla s.a.s. S. di S. G. & C. da Salerno avverso l'estratto di ruolo come da epigrafe rilasciato dalla s.p.a. Equitalia Sud in base a cartella per tributi erariali rivendicati dall'Agenzia delle Entrate di Salerno ed afferenti al 2010.

La società ricorrente aveva dedotto di non aver ricevuto rituale notifica della cartella riportata in esso estratto.

La s.p.a. Equitalia Sud e l'Agenzia delle

Entrate di Salerno si erano costituite, avverso il ricorso e producendo documentazione circa la notifica della cartella in oggetto.

La C.T.P. rilevava l'irritualità della notifica della cartella in questione, effettuata a mezzo pec senza l'estensione del file in ".p7m".

Avverso tale sentenza proponeva appello l'Agenzia delle Entrate di Salerno, ribadendo le difese esposte in primo grado.

L'appellata società si costituiva resistendo al gravame, mentre la s.p.a. Equitalia Sud, oggi s.p.a. Equitalia Servizi di Riscossione - Agenzia di Riscossione di Salerno, non si costituiva.

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, molto controversa in giurisprudenza, è stata positivamente risolta dalla sentenza delle S.U. della Cass. n. 19704 del 02.10.15.

Tale pronuncia, con un'interpretazione sistematica dichiaratamente definita come costituzionalmente orientata, precisa, fra l'altro, 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'ultima parte del 3° co. 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'ulti-*

mo".

Ciò premesso, va rilevato che è documentale la notifica della cartella di pagamento in oggetto a mezzo pec.

Orbene - posto che l'art. 38 co. 4 lett. b) del D.L. n. 78/10 conv. con legge n. 122/10 ha aggiunto all'art. 26 del D.P.R. n. 602/73 il co. 2, a mente del quale la notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al D.P.R. n. 68/05, a mezzo posta elettronica certificata (pec) all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge - rileva questa C.T.R. che la prova della regolarità di una notificazione col mezzo telematico è necessariamente costituita dai files informatici del messaggio inviato, e cioè dalla ricevuta di accettazione e dalla ricevuta di avvenuta consegna che contiene anche la copia del messaggio inviato (postacert.eml) e gli allegati.

Le ricevute sono caratterizzate dalla presenza di un certificato di firma del gestore di posta, vale a dire di un certificato che attesta che quel messaggio proviene dall'ente che ha gestito la consegna del messaggio pec e tali certificati si distinguono, solitamente, per la presenza di una piccola coccarda, visibile quando il messaggio stesso viene letto con un client di posta, noto essendo che cliccando su tale simbolo vengono rivelati gli estremi della certificazione e, quindi, si ottiene la certezza della genuinità del file.

Risulta quindi evidente che per fornire la prova della notificazione deve provvedersi la produzione dei suddetti files, dopo averli salvati nel formato opportuno.

Orbene, sul punto, il Collegio condivide il pensiero giurisprudenziale (cfr. Cass. trib. ord. n. 0672 del 31 agosto 2017) per cui la notifica a mezzo pec non è valida se effettuata tramite messaggio di posta certificata contenente il file della cartella con estensione diversa da ".p7m", l'unica idonea a garantire non solo l'integrità e l'immodificabilità del documento infor-

matico, ma anche la firma digitale e l'identificabilità del suo autore e pertanto la paternità dell'atto.

Contrariamente con la notifica in formato ".pdf" o in formato ".doc", come nella specie, non viene prodotto l'originale del documento notificato, ma solo una copia elettronica senza valore perché priva di attestato di conformità da parte di un pubblico ufficiale.

Va quindi ribadito che la certificazione della firma può essere attestata solo dall'estensione ".p7m" del file notificato, estensione che rappresenta la cosiddetta "busta crittografata" contenente al suo in-

terno il documento originale, l'evidenza informatica del mezzo adoperato e la chiave per la sua verifica, il che non è dato riscontrare nel caso in oggetto.

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

P.Q.M.

La commissione così provvede: rigetta l'appello e condanna l'appellante alla rifusione delle spese del grado sostenute dall'appellata e liquidate in € 3.800, oltre accessori di legge.

NOTIFICAZIONE A MEZZO PEC PROVATA CON STAMPE ANALOGICHE

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. IX, 20 dicembre 2017 n. 5995
Pres. Barrella - Rel. Rizzo

Notificazione a mezzo PEC – Esibizione di copie analogiche delle ricevute di consegna e di accettazione – Mancata contestazione delle copie – Validità della notifica – Sussiste

Le ricevute di accettazione e di consegna del messaggio di posta certificata indirizzato alla casella PEC del contribuente sono documenti informatici disciplinati in via generale dal CAD e, segnatamente, dall'art. 23. Tale disposizione, al c. 2, stabilisce che le copie e gli estratti su supporto analogico del documento informatico, conformi alle vigenti regole tecniche, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non sia espressamente disconosciuta. Resta fermo, ove previsto, l'obbligo di conservazione dell'originale informatico. Pertanto, in mancanza di una contestazione della conformità della copia analogica dei documenti informatici da parte del contribuente, deve ritenersi validamente fornita la prova della notifica a mezzo PEC delle cartelle esattoriali attraverso la produzione delle "stampe" delle ricevute di accettazione e consegna.

Motivi della decisione

Con ricorso inviato in via telematica, la T. C. srl ha impugnato intimazione di pagamento, notificata il 22/2/2017. Ha eccepito che la maggior parte del carico esattoriale è allo stato *sub iudice* e non poteva rappresentare un'adeguata parte motiva dell'atto stesso, essendo state molte cartelle già uti-

lizzate dall'Agente della Riscossione a fondamento dell'iscrizione ipotecaria avvenuta con nota del 6/2/2009; che una cartella era stata impugnata per motivi di legittimità dinanzi alla CTP Salerno ed era ancora pendente il giudizio; che le altre cartelle, ad eccezione di una specificamente indicata in ricorso, non risultavano notificate. Ha rilevato la carenza di motivazione dell'atto impugnato, l'omessa notifica di gran parte delle cartelle di cui all'intimazione impugnata, la prescrizione dei crediti, la violazione dell'art. 7 L. 212/00, l'eccesso di potere e la violazione delle regole legali previste per il procedimento di notificazione delle cartelle. Tanto premesso, ha concluso come da pagina 12 del ricorso.

Si è costituito l'Agente di riscossione, sollevando l'eccezione di difetto di giurisdizione per parte delle cartelle presupposte all'intimazione impugnata e deducendo l'inammissibilità del ricorso per tardività rispetto alla notifica della predetta intimazione, la regolarità delle notifiche degli atti presupposti, l'infondatezza dell'eccezione prescrizione e l'esistenza di ulteriori atti interruttivi della prescrizione (notifica il 12/6/13 alla società contribuente) per alcuni crediti presupposti. Tanto premesso, ha concluso come da pagina 22 della memoria. La Commissione, riunita in camera di consiglio, esaminati gli atti e documenti di causa, ha deciso come da separato dispositivo. In primo luogo, è da osservare che il ricorso è tempestivo, perché la notifica è partita in via telematica nel termine di legge. Ciò che conta è la spedizione dell'atto, non la sua ricezione.

Va pure evidenziato che sussiste il difetto di giurisdizione da parte dell'adita CTP in ordine alle doglianze relative a cartelle ripor-

tanti crediti di natura non tributaria. Quanto all'eccepite difetto di motivazione dell'atto impugnato, è da dire che l'intimazione di pagamento n. 10020179004474360/000 reca la motivazione minima, necessaria e sufficiente per l'esatta individuazione della pretesa azionata, che si sostanzia negli elementi definiti nel modello ministeriale.

In ogni caso non vi è onere di allegazione dell'atto prodromico e nell'intimazione sono espressamente indicati gli interessi di mora ed i compensi di riscossione nella misura prevista delle somme iscritte a ruolo nonché le spese di notifica. E' indicato nell'atto che può essere proposta impugnativa dinanzi all'A.G. competente in relazione al titolo ed al credito in contestazione.

A nulla rileva che parte delle cartelle prodromiche all'atto impugnato siano già state utilizzate dall'Agente della Riscossione a fondamento dell'iscrizione ipotecaria avvenuta con nota del 6/2/2009. Infatti, la funzione di quest'ultimo atto è di mera garanzia del credito, mentre l'intimazione di pagamento per cui è causa individua l'entità attuale debito tributario della ricorrente e ne intima il versamento. Né assume rilevanza il fatto che penderebbe (nulla è provato sul punto) giudizio dinanzi alla CTR Campania sez. Salerno rispetto ad una delle cartelle presupposte.

Riguardo alle modalità con cui sono intervenute le notifiche delle cartelle presupposte, va detto che, con la sentenza n. 21558/15 (a cui successivamente si è aggiunta la sentenza n. 17248/17), la Cassazione ha precisato che *"la seconda parte del comma 1 dell'art. 26 del D.P.R. n. 602 del 1973, prevede una modalità di notifica, integralmente affidata al concessionario stesso ed all'ufficiale postale, alternativa rispetto a quella della prima parte della medesima disposizione e di competenza esclusiva dei soggetti ivi indicati. In tal caso, la notifica si perfeziona con la ricezione del destinatario, alla data risultante dall'avviso di ricevimento, senza necessità di un'apposita relata, visto che è l'ufficiale postale a garantirne, nel menzionato avviso, l'esecuzione effettuata su istanza del*

soggetto legittimato e l'effettiva coincidenza tra destinatario e consegnatario della cartella, come confermato implicitamente dal penultimo comma del citato art. 26, secondo cui il concessionario è obbligato a conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o con l'avviso di ricevimento, in ragione della forma di notificazione prescelta, al fine di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione".

In tali casi sussiste *"la presunzione di conoscenza di cui all'art. 1335 c.c., superabile solo se il destinatario provi di essersi trovato senza sua colpa nell'impossibilità di prenderne cognizione"* (Cass., n. 15795/16).

Quanto alla possibilità per il concessionario di riscossione di procedere alla notificazione telematica delle cartelle, per l'art. 26, comma 2, DPR 602/1973, *"la notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Tali elenchi sono consultabili, anche in via telematica, dagli agenti della riscossione. Non si applica l'art. 9 del codice di procedura civile"*. Tale modalità facoltativa (*"...può essere eseguita..."*), a decorrere dal 22/10/2015, è divenuta obbligatoria nel caso di imprese individuali o costituite in forma societaria, nonché di professionisti iscritti in albi o elenchi, ai sensi del dlgs 24 settembre 2015, n. 159 (in SO n.55, relativo alla G.U. 07/10/2015, n.233) che ha disposto (con l'art. 14, comma 1) la modifica dell'art. 26, comma 2.

Tanto premesso in diritto, è da rilevare, in fatto, che il Concessionario ha dato prova di aver notificato correttamente tutte le cartelle prodromiche all'atto impugnato, eccezion fatta per quelle recanti i nn. 10020090008311976000 e 10020150021522318000.

Ma, vi è da dire che la contribuente ha ammesso in ricorso di aver ricevuto la notifica di entrambe le cartelle: quanto alla prima,

ha riconosciuto di aver ricevuto la comunicazione dell'atto (vedi pagina 3 del ricorso); per la seconda, ha indicato che penderebbe ancora giudizio dinanzi alla CTR Campania - sez. Salerno, ammettendo così di aver ricevuto comunicazione dell'atto.

Riguardo alle altre cartelle (eccezion fatta quelle successivamente indicate), va detto che gli avvisi di ricevimento recano i numeri degli atti esattoriali prodromici all'intimazione impugnata. Le cartelle sono state notificate tramite raccomandate, i cui avvisi di ricevimento risultano tutti sottoscritti dal destinatario ovvero da persona convivente. Né sono state proposte specifiche censure in relazione alla produzione di copie fotostatiche e non degli originali. Peraltro è da ricordare che la Cassazione (sentenza n. 2419/2006) ha affermato che non ci si può limitare a contestare la conformità della copia senza alcuna deduzione in ordine agli elementi necessari per una valutazione della censura.

In realtà il disconoscimento della conformità di una copia fotostatica all'originale di scrittura - secondo il consolidato insegnamento della Cassazione (nn. 9439/10, 2419/06 11269/04, 4395/04, 866/00 - non ha gli stessi effetti del disconoscimento previsti dall' art. 215 c.p.c., comma 2, perché mentre quest'ultimo, in mancanza di richiesta di verifica e di esito positivo di questa, preclude l'utilizzazione della scrittura, il primo non impedisce che il giudice possa accertare la conformità all' originale anche attraverso altri mezzi di prova, comprese le presunzioni. Ne consegue che l'avvenuta produzione in giudizio della copia fotostatica di un documento, se impegna la parte contro la quale il documento è prodotto a prendere posizione sulla conformità della copia all'originale, tuttavia, non vincola il giudice all'avvenuto disconoscimento della riproduzione, potendo egli apprezzarne l'efficacia rappresentativa.

Le cartelle nn. 1002015009960751, 10020140044557526, 10020140035656416 e 10020140019657681 sono state notificate presso l'indirizzo pec xxx nelle date di cui

alla documentazione in atti. L'Agente di riscossione ha depositato le ricevute di accettazione e consegna del messaggio di posta certificata indirizzato alla casella di PEC della contribuente relativo alla notifica delle cartelle di pagamento.

Questi sono documenti informatici e, in assenza di una normativa specifica per il passaggio dal documento informatico a quello analogico e viceversa, occorre far riferimento alla disciplina generale di cui al C.A.D. e, segnatamente, all'art. 23. Tale disposizione, al comma 2, stabilisce che *“le copie e gli estratti su supporto analogico del documento informatico, conformi alle vigenti regole tecniche, hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale se la loro conformità non è espressamente disconosciuta. Resta fermo, ove previsto l'obbligo di conservazione dell'originale informatico”*.

Nella fattispecie al vaglio, la contestazione della conformità della copia analogica dei documenti informatici (RdAC) da parte della contribuente non è proprio avvenuta. Deve, pertanto, ritenersi validamente fornita la prova della notifica a mezzo pec delle cartelle esattoriali attraverso la produzione delle “stampe” delle ricevute pec di accettazione e di avvenuta consegna.

Va ora esaminata l'eccezione di prescrizione. Ribadito che l'indagine riguarda s. e gli atti aventi ad oggetto crediti tributari, ricordato che va condiviso l'orientamento della Cassazione sez. un. n. 23397/16 in tema di prescrizione per i crediti delle cartelle non opposte tempestivamente, è da considerare che la cartella n. 10020000064911339000 non era presente nell'iscrizione ipotecaria avvenuta con nota del 6/2/2009. Poiché la notifica è intervenuta il 19/11/02 ed il primo atto interruttivo documentato dal Concessionario è stata l'intimazione notificata il 12/6/13 (vedi documentazione dell'Agente di riscossione), va rilevato che il credito tributario in essa contenuto è da ritenersi prescritto per decorso del termine decennale.

La cartella n. 10020020005359862000 ha ad oggetto parte di crediti di natura non

tributaria, in ordine ai quali sussiste evidentemente il difetto di giurisdizione della CTP adita, nonché “Diritto annuale Camera di commercio” e sanzioni, la cui prescrizione è quinquennale. Visto che la cartella è stata notificata il 10/4/02, che la stessa non è riportata nell’iscrizione ipotecaria avvenuta con nota del 6/2/2009, che il primo atto interruttivo della prescrizione è l’intimazione notificata il 12/6/13 (vedi documentazione dell’Agente di riscossione), va rilevato che il credito tributario in essa contenuto è da ritenersi prescritto.

La cartella n. 10020010166600249000 (notificata il 2/6/06) non è riportata nell’iscrizione ipotecaria avvenuta con nota del 6/2/2009 ma la prescrizione decennale (termine applicabile, visto il tributo richiesto) è stata validamente interrotta dall’intimazione notificata il 12/6/13 (vedi documentazione dell’Agente di riscossione)

Le cartelle nn. 10020000077621308000, 10020010113461261000, 10020020013720966000, 10020020078272872000, 10020020097312606000, 10020030035816638000, 10020030075362157000, 10020031000433662000, 10020031006837524000, 10020040074203680000, 10020050039785777000 e 10020060032997265000 sono tutte riportate nell’iscrizione ipotecaria avvenuta con a del 6/2/2009. Tale atto è da considerarsi interruttivo della prescrizione, visto che è stato comunicato regolarmente alla ricorrente, come dalla stessa ammesso. Di conseguenza, i crediti riportati nei predetti atti non da considerarsi prescritti.

In ogni caso, riguardo alle cartelle nn. 10020020013720966000 e 10020020097312606000, deve rilevarsi che le stesse recano crediti per icia, tributo locale, a cui va applicato il termine di prescrizione quinquennale. Ne consegue una declaratoria di prescrizione dei predetti debiti della ricorrente, visto che le notifiche delle cartelle sono intervenute il 31/5/02 ed il giorno 11/11/02 mentre il primo atto interruttivo documentato è costituito dall’iscrizione ipotecaria avvenuta con nota del 6/2/2009 (almeno così è documentato in atti).

Riguardo ai crediti delle altre cartelle prodromiche all’intimazione impugnata, è da osservare che gli stessi non risultano prescritti, in considerazione del tipo di tributo in esse riportato, della data della notifica delle cartelle, del termine di prescrizione applicabile, dell’intervento dell’atto interruttivo costituito dall’iscrizione ipotecaria avvenuta con nota del 6/2/2009 e della data della notificazione dell’intimazione impugnata.

Tali considerazioni non valgono riguardo alle cartelle recanti i numeri 10020110058102627000 (notificata il 17/11/2011 avente ad oggetto ici) e per 10020100065869255000 (notificata il 10/12/2010 ed avente ad oggetto “Diritto annuale Camera di commercio” e sanzioni). Per tali crediti deve essere rilevato l’intervenuto decorso del termine quinquennale di prescrizione (applicabile ai predetti tributi) dalla notifica delle cartelle (10/12/2010 e 17/11/11) alla data di comunicazione dell’intimazione impugnata (22/2/2017).

Discende da quanto precede la decisione di cui al dispositivo.

Spese di lite compensate tra le parti, in virtù dell’accoglimento parziale del ricorso.

P.Q.M.

- a) dichiara il difetto di giurisdizione dell’adita CTP in ordine alle doglianze avverso atti presupposti a quello impugnato riportanti crediti di natura non tributaria;
- b) accoglie il ricorso per quanto di ragione e, per l’effetto, dichiara la nullità dell’intimazione di pagamento impugnata limitatamente ai crediti di cui alle cartelle esattoriali nn. 10020000064911339000, 10020020005359862000 (esclusivamente per i debiti di natura tributaria), 10020020013720966000, 10020020097312606000, 10020110058102627000 e 10020100065869255000;
- c) dichiara che la contribuente nulla deve in relazione ai crediti riportati nelle predette cartelle esattoriali;
- d) rigetta la restante parte del ricorso; compensa le spese di lite.