



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

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA



2019

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 18 dicembre 2019.

SOMMARIO

NOTE, ARTICOLI E COMMENTI

Accertamento analitico-induttivo a società estinta fondato su un'asserita antieconomicità della gestione, *nota a Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione I, 2 agosto 2019, n. 2324*
- Gianluigi Montoro

pag. 26

TRIBUTI LOCALI

IMU – Avviso di accertamento per bene immobile in leasing –
Dedotta carenza di soggettività passiva da parte del conduttore –
Soggettività imputabile al locatore finanziario dell'immobile –
Richiamata l'applicabilità per analogia della normativa TASI –
Inconferenza della normativa richiamata – Sussiste – Differenti indici
di capacità contributiva fondanti i due tributi – Sussiste –
Soggettività passiva – E' del conduttore

” 7

Tributi locali – IMU – Immobile assegnato all'ex coniuge –
Soggettività passiva del tributo in capo al coniuge assegnatario

” 13

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Imposta sul valore aggiunto – Credito Iva di società di capitale –
Diniego di rimborso da parte dell'A. finanziaria – Legittimazione ad
agire in giudizio degli ex soci – Sussiste

” 9

Imposta sul valore aggiunto – Affermata neutralità del tributo –
Sussiste - Assenza di operazioni Iva – Contestato diritto di detrazione
– Circostanze relative alla contestata inattività non imputabili alla
parte – Sussistenza di motivazioni esterne alla volontà aziendale –
Spettanza del diritto a detrazione e corrispondente rimborso dell'Iva
assolta sugli acquisti – Sussiste

” 9

IMPOSTE E TASSE

ACCERTAMENTO

Accertamento delle imposte sui redditi – Redditi di capitale – Imputazione – Società di capitale a ristretta base proprietaria – Formazione di utili extracontabili – Presunzione pag. 15

Accertamento delle imposte sui redditi – Redditi di capitale – Imputazione – Società di capitale a ristretta base proprietaria – Formazione di utili extracontabili – Presunzione di distribuzione extra-contabile di dividendi in capo ai soci basata sulla sola ristretta base proprietaria – Assenza di altri elementi presuntivi a fondamento dell'accertamento – Legittimità dell'accertamento – Non sussiste ” 17

Accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto – Accertamento fondato su verifica relativa ad annualità pregresse contenuta in processo verbale di constatazione – Carenza di rilievi relativi all'annualità oggetto di accertamento – Sussiste – Irrilevanza del contenuto del pvc in relazione all'annualità accertata – Consegue ” 18

Dedotta questione di nullità dell'accertamento impugnato per l'omessa attivazione del preventivo contraddittorio – Necessità solo per contestazioni attinenti a tributi armonizzati – Sussiste ” 18

Applicabilità automatica dello strumento presuntivo di accertamento dello studio di settore – Non sussiste – Necessità di valutare peculiari particolarità dell'attività accertata – Sussiste ” 18

Applicabilità dell'accertamento analitico-induttivo – Necessità presenza di presunzioni dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza – Sussiste – Necessaria presenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalla caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta – Sussiste – Idoneità dello studio di settore a sorreggere l'accertamento analitico-induttivo – Non sussiste ” 18

Accertamento società estinte – Intervenuta estinzione in vigenza dell'art. 28, c. IV, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 – Eccepita carenza di legittimazione attiva e capacità processuale della società – Parziale permanenza della capacità giuridica-processuale diretta a garantire la validità e l'efficacia degli atti impositivi ed esattivi – Sussiste – Infondatezza della dedotta carenza di legittimazione attiva della società estinta – Sussiste ” 22

Accertamento analitico-induttivo ex art. 39, c. I, lett. d) D.P.R. n. 600/1973 – Contestata sussistenza di talune anomalie – Contestata coesistenza di cassa con ingente saldo positivo e contemporaneo ricorso a finanziamento soci – Fondatezza dell'accertamento – Sussiste ” 22

Contestata antieconomicità della gestione aziendale sulla base di valutazioni delle strategie commerciali dell'impresa accertata – Omessa considerazione del contesto complessivo in cui sono maturate le operazioni aziendali – Fondatezza della contestazione – Non sussiste

pag. 22

Esperito accertamento cd. “a tavolino” – Sussistenza di contestazioni di soli tributi domestici in assenza di tributi comunitari – Omessa preventiva attivazione del contraddittorio endoprocedimentale – Sua rilevanza – Non sussiste

” 22

CONTENZIOSO

Procedimento e processo – Omessa chiamata in giudizio dei litisconsorti – Disposta dal collegio giudicante in capo alla parte ricorrente l'integrazione del contraddittorio nei confronti dei litisconsorti pretermessi – Eccepite plurime difficoltà in ordine alla tentata attività di notificazione nei confronti dei litisconsorti - Irrilevanza delle giustificazioni addotte a discarico del mancato perfezionamento delle notifiche – Sussiste – Omesso perfezionamento dell'integrazione del contraddittorio – Sussiste - Mancata ottemperanza all'ordinanza per inattività della parte onerata per irrilevanza delle giustificazioni addotte a discolora – Sussiste – Estinzione del giudizio – Conseguenze

” 29

Procedimento e processo – Istituto della rimessione in termini – Applicabilità al rito processualtributario – Sussiste – *Ictus* occorso al ricorrente in pendenza dei termini per ricorrere – Fatto impeditivo alla tempestiva proposizione dell'impugnazione – E' tale – Invocata la rimessione in termini – Applicabilità – Sussiste

” 32

Procedimento e processo tributario – Costituzione in giudizio di parte resistente – Mancato rispetto dei termini – Conseguenze

” 34

Procedimento e processo tributario – Produzione di documenti – Mancato rispetto dei termini di cui all'art. 32 del D.Lgs. 546/92 – Natura – Perentoria – Inammissibilità della documentazione tardivamente prodotta – Sussiste

” 34

Tributi locali – Tari – Accertamento della base imponibile – Competenza dell'ente Comune anziché del concessionario della riscossione – Sussiste – Onere della prova riguardo l'avanzata pretesa tributaria – Grava sull'ente impositore – Mancato assolvimento dell'onere della prova in sede processuale – Nullità dell'atto impugnato – Conseguenze

” 34

RISCOSSIONE

Riscossione – Opposizione a intimazione di pagamento – Sanzioni amministrative camerali – Eccezione di prescrizione quinquennale – Applicabilità – Sussiste pag. 39

Riscossione – Iscrizione ipotecaria – Opposizione – Omesso espletamento del contraddittorio preventivo – Necessità – Sussiste ” 40

Riscossione – Impugnazione di atto successivo alla cartella di pagamento – Eccezione di mancata notifica della stessa cartella – Onere della prova – Grava sul Concessionario ” 40

Notificazioni a mezzo pec – Eccezione di nullità della notifica per carenza di firma digitale – Proposizione del ricorso – Sanatoria della nullità per raggiungimento dello scopo dell'atto – Applicabilità dell'art. 156, comma 3, c.p.c. – Sussiste ” 43

Riscossione – Cartella di pagamento – Liquidazione delle imposte – Omessa considerazione di dati rilevanti per la determinazione dell'obbligazione tributaria contenuti in dichiarazione integrativa della precedente – Deducibilità degli stessi in sede giudiziale – Ammissibilità – Emendabilità della dichiarazione nell'ambito del processo tributario di impugnazione della cartella esattoriale – Possibilità – Sussiste – Opposizione, in sede contenziosa della maggiore pretesa tributaria anche oltre i termini e modalità della dichiarazione integrativa - Sussiste ” 43

NOTIFICAZIONI

Notifica di cartella di pagamento presso il domicilio del destinatario – Presunzione di conoscenza da parte di quest'ultimo – Sussiste – Dedotta inesistenza dei titoli all'interno del plico notificato – Onere della prova riguardo l'asserita carenza di contenuto del plico notificato – Grava sul notificatario – Assenza di circostanziate e concrete allegazioni in fatto riguardo la dedotta inesistenza dei titoli all'interno del plico notificato – Fondatezza della doglianza – Non sussiste ” 47

Notifica a mezzo pec – File allegato in formato pdf anziché p7m – Dedotto vizio di notifica dell'atto informatico – Proposizione del ricorso – Sanatoria del vizio per raggiungimento dello scopo cui era destinato l'atto – Applicabilità dell'art. 156, comma 3, c.p.c. – Sussiste ” 50

INDICE CRONOLOGICO

Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione IX, 16 aprile 2018, n. 3491	pag. 17
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sezione III, 24 ottobre 2018, n. 4126	” 7
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sezione III, 31 dicembre 2018, n. 5854	” 47
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione II, 14 febbraio 2019, n. 305	” 50
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. V, 15 febbraio 2019, n. 307	” 39
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione IV, 15 febbraio 2019, n. 334	” 40
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione IV, 15 febbraio 2019, n. 344	” 29
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. VI, 18 febbraio 2019, n. 363	” 32
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. VI, 18 febbraio 2019, n. 364	” 34
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sezione VI, 18 febbraio 2019, n. 367	” 13
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione VI, 18 febbraio 2019, n. 368	” 43
Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione II, 8 marzo 2019, n. 2046	” 15
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sezione VIII, 14 marzo 2019, n. 598	” 9
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione I, 2 maggio 2019, n. 1110	” 18
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione I, 2 agosto 2019, n. 2324	” 22

NEL LEASING IMMOBILIARE L'IMU GRAVA SUL CONDUTTORE DELL'IMMOBILE

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sezione III, 24 ottobre 2018, n. 4126

Pres. Crespi - Rel. Stassano

IMU – Avviso di accertamento per bene immobile in leasing – Dedotta carenza di soggettività passiva da parte del conduttore – Soggettività imputabile al locatore finanziario dell'immobile – Richiamata l'applicabilità per analogia della normativa TASI – Inconferenza della normativa richiamata – Sussiste – Differenti indici di capacità contributiva fondanti i due tributi – Sussiste – Soggettività passiva – E' del conduttore

In materia di IMU è inconferente il rinvio alla norma ex art. 9 D.Lvo nr. 23/2011, in forza della quale “soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto”, anche interpretata alla luce del disposto di cui all'art. 1 co. 672, Lex nr. 147/2013 in materia di TASI, con riferimento al momento in cui l'utilizzatore rilascia l'immobile ed il proprietario ne riacquista la disponibilità. Ne consegue che non è fondata l'eccezione di insussistenza della soggettività tributaria formulata dal conduttore a favore della società di leasing proprietaria basata sull'interpretazione analogica con estensione all'IMU della norma prevista in materia di TARI perché ciò è impedito dall'inesistenza di una medesima ratio, in quanto mentre l'IMU censisce la proprietà o altro diritto reale, la TARI censisce la fruizione di un servizio.

Svolgimento del processo

Considerato che con atto ricevuto in data 16 Maggio 2018, il legale rappresentante *pro tempore* della s.p.a. M.I. impugnava sia l'avviso di accertamento notificato dal Comune di Polla in data 29 Novembre 2017 per saldo IMU 2012 e il diniego di rimborso dell'acconto versato e vanamente richiesto e deduceva:

“La questione interpretativa controversa”

“La nozione di durata del contratto di leasing ai fini civilistici”

“La durata del contratto ai fini fiscali”

“La disciplina sul presupposto e sui soggetti passivi d'imposta; il possesso ai fini IMU”

“In subordine: illegittimità della pretesa riguardante gli interessi e/o comunque non irrogabilità delle sanzioni”;

e concludeva per l'accertamento della non debenza dell'imposta IMU, con declaratoria del diritto al rimborso; rivalsa di spese.

Considerato che si costituiva l'ente impositore, per resistere all'avverso dedotto, e concludeva per il rigetto dell'opposizione, con rivalsa di spese.

Motivi della decisione

Letti gli atti e sentite le parti costituite.

Respinto il primo motivo di opposizione, fondato sulla deduzione che il soggetto passivo di imposta è il locatario finanziario dell'immobile, e non la società di leasing proprietaria, fino alla riconsegna del cespite, sul rilievo che la norma ex art. 9 D.Lvo nr. 23/2011 in forza della quale “soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del con-

tratto” vada interpretata anche alla luce del disposto di cui all’art.1 co.672 Lex nr.147/2013 in materia di TASI, con riferimento al momento in cui l’utente rilascia l’immobile ed il proprietario ne riacquista la disponibilità.

L’argomentazione non è fondata:

a) L’interpretazione analogica con estensione all’IMU della norma prevista in materia di TARI è impedita dall’inesistenza di una medesima *ratio*, poiché mentre l’IMU censisce la proprietà o altro diritto reale (*sez. 5*, sentenza n. 21 157 del 19/10/2016), la TARI censisce la fruizione di un servizio;

2) Basta richiamare il noto brocardo “*ubi lex voluit dixit ubi tacuit colui*” per escludere anche la praticabilità di una interpretazione estensiva della norma laddove non v’è argomento per sostenere che la norma sulla TARI abbia voluto ricomprendere il suo spirito, come caso considerato ma rimasto inespresso;

c) La data di riconsegna è funzionale al perdurare della fruizione del servizio di prelievo e tra mento dei rifiuti, mentre la cessazione del contratto di locazione determina l’interversione in capo al conduttore da detenzione qualificata a detenzione *sine titulo*, perciò solo non censibile;

L’Amministrazione non può rimanere esposta ai ritardi del proprietario nell’azionare il suo diritto al rilascio dell’immobile dopo la scadenza del contratto di locazione finanziaria;

Respinto il secondo motivo di doglianza che invoca in capo al conduttore “*l’ultrattività del contratto*” di locazione anche dopo la scadenza del vincolo, argomentazione rilevante nei rapporti privatistici ma indifferente al rapporto tributario in cui il debitore è individuato per legge;

Respinto il terzo motivo di doglianza fondato sulla rilevanza fiscale - per esempio in materia di onere dichiarativo IMU - del

momento della riconsegna del bene, per l’ovvio rilievo della mancata previsione in tema di del contratto di locazione. In altre parole il legislatore ha ritenuto in materia di leasing finanziario, con espressa previsione, che solo la detenzione qualificata surrogasse il possesso ma non già la detenzione *sine titulo*.

Respinto il quarto motivo di doglianza in cui l’opponente deduce la nozione di possesso fiscale, in capo al titolare di diritto reale di uso enfiteusi usufrutto abitazione e superficie, al coniuge assegnatario al concessionario di aree demaniali al locatario finanziario “*titolari di diritti e poteri così pregnanti sull’immobile da essere assimilabili a quelli del proprietario*”, poiché tale relazione speciale con il bene - connesso o alla natura reale del diritto o alla particolare rilevanza degli interessi in gioco per i diritti personali - cessa per il locatario al momento della scadenza del contratto e da quel momento è esposto all’azione di rilascio del proprietario;

Ritenuto infondato anche l’ultimo motivo di censura laddove l’inadempimento non nasce da una obiettiva incertezza del dato legislativo in materia di IMU, o dal rispetto di disposizioni poi modificate, ma da una scelta interpretativa variamente condivisa. Ritenuto di dover respingere il ricorso sia quanto alla domanda di accertamento negativo dell’obbligazione tributaria IMU 012 sia quanto alla domanda di restituzione delle somme oggetto dell’istanza di rimborso, regolando le spese secondo il canone della soccombenza,

P.Q.M.

Respinge il ricorso; Condanna parte oppo-
nente al pagamento delle spese di lite del
grado in favore del comune di Polla, liqui-
date in complessivi € 580,00.

SPETTA LA DETRAZIONE IVA SUGLI ACQUISTI IN ASSENZA DI OPERAZIONI ATTIVE SE L'INATTIVITA' DERIVA DA CAUSE ESTERNE ALLA VOLONTA' DEL CONTRIBUENTE

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sezione VIII, 14 marzo 2019, n. 598**

Pres. Sacco - Rel. Paesano

I. Imposta sul valore aggiunto – Credito Iva di società di capitale – Diniego di rimborso da parte dell'A. finanziaria – Legittimazione ad agire in giudizio degli ex soci – Sussiste

II. Imposta sul valore aggiunto – Affermata neutralità del tributo – Sussiste – Assenza di operazioni attive – Contestato diritto di detrazione – Circostanze relative alla contestata inattività non imputabili alla parte – Sussistenza di motivazioni esterne alla volontà aziendale – Spettanza del diritto alla detrazione e corrispondente rimborso dell'Iva assolta sugli acquisti – Sussiste

I. L'istanza di rimborso di un credito Iva di una società estinta e l'eventuale successiva impugnazione del diniego tacito o espresso dell'amministrazione finanziaria vanno sempre proposte dai soci e non dal legale rappresentante.

II. Il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto garantisce la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé assoggettate all'Iva, senza che sia richiesto il concreto esercizio dell'impresa. Corollario dell'impostazione testè citata è che an-

che in ipotesi di "inattività" del contribuente è detraibile l'Iva assolta sull'acquisto di beni e servizi da utilizzare nell'ambito dell'attività d'impresa anche se non sono state compiute operazioni attive imponibili pur in assenza dell'autorizzazione amministrativa indispensabile per operare nello specifico settore economico a condizione che le motivazioni sottostanti alla predetta inattività derivino da fatti provati non riconducibili ad un volontà del contribuente ma bensì a cause esterne

Svolgimento del processo

I sigg.ri V.B., F.M., V.E., M.R. e L.R., ognuno in ragione della propria quota di partecipazione nella società "B.srl", posta in liquidazione e cancellata dal registro delle imprese in data 23.1.2017, rappresentati e difesi dal dott. L.D.R., commercialista, ed elettivamente domiciliati presso il suo studio, hanno impugnato il Diniego di rimborso IVA anno 2016, richiesto a suo tempo dalla Società, prot. n. 25848/2018, motivato con il fatto che "il soggetto richiedente non dichiara operazioni attive dall'anno di imposta 2011, anno di apertura della partita IVA. Il credito richiesto a rimborso è per gran parte (euro 19.013) relativo all'anno 2011". "Secondo l'azione presentata dalla parte, l'assenza di operazioni attive è stata dovuta al fatto che l'immobile preso in locazione non possedeva la categoria catastale idonea allo svolgimento dell'attività di ristorazione (C/I). Il cambio di destinazione d'uso non veniva mai concesso al proprietario dell'immobile e pertanto le parti procedevano alla risoluzione del contratto di locazione".

I ricorrenti, ribadita la propria legittimazione a vedersi riconoscere, in ragione del fenomeno successorio, il diritto ad ottenere il rimborso, già richiesto dalla Società, posta in liquidazione e successivamente cancellata (Cass. SS.UU. n. 6070 del 12.3.2013), eccepiscono:

- a) la nullità del provvedimento impugnato, per mancata sottoscrizione dello stesso da parte del Direttore dell'Ufficio, quale legale rappresentante;
- b) l'illegittimità del procedimento seguito dall'Ufficio, atteso che il provvedimento impugnato è stato emesso senza attivare alcun preventivo contraddittorio con la parte;
- c) erronea e falsa applicazione degli artt. 19 e 30 del D.P.R. n. 633/72. La detrazione, e quindi il rimborso, spetta anche in assenza di operazioni attive, come nel caso in esame, peraltro per effetto di circostanze non imputabili alla parte, quando gli acquisti sono finalizzati alla costituzione delle condizioni necessarie affinché l'attività di impresa possa concretamente iniziare. Si tratta, infatti, di acquisti aventi carattere meramente preparatorio, essendo posti, per definizione, in una fase in cui non si producono ancora ricavi, rispetto ai quali, anzi, la detrazione è ammessa indipendentemente dall'effettiva realizzazione di operazioni attive soggette a IVA, non essendo richiesto il collegamento tra il diritto alla detrazione, da un lato, e il fatto che le spese di investimento si traducano in operazioni imponibili;
- d) manifesta violazione della legge sulle società non operative. Difetto di motivazione sulla contestata non operatività. Eccesso di potere. La mancata attività è dovuta, peraltro, a cause di forza maggiore, indipendenti dalla volontà della Società.

I ricorrenti, pertanto, chiedono che sia dichiarato illegittimo il diniego opposto e, conseguentemente, sia riconosciuto il diritto al rimborso del credito, richiesto dalla Società, con i relativi interessi, rimborso da effettuarsi ai richiedenti. Con vittoria di spese di lite, da distrarsi a favore del difensore, antistatario.

L'Ufficio si è costituito in data 10.12.2018. Controdeduce in ordine ai motivi di ricorso, sia in rito che nel merito, concludendo per il suo rigetto, con condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese di lite.

Con memoria di risposta, depositata in data 20.12.2018, i ricorrenti ribadiscono le eccezioni proposte, richiamando giurisprudenza di legittimità e le cause di fatto legate alla presunta, contestata mancanza di attività. Insistono per l'accoglimento del ricorso.

Alla pubblica udienza di discussione, i rappresentanti delle parti si riportano agli atti e alle conclusioni rassegnate. Il Collegio, in camera di consiglio, esaminati gli atti, decide come da dispositivo.

Motivi della decisione

La istanza di rimborso per le società estinte e l'eventuale successiva impugnazione del diniego tacito o espresso da parte dell'amministrazione finanziaria vanno sempre proposte dai soci e non dal legale rappresentante. Anche se, infatti, la normativa sulle procedure di sollecita esecuzione dei rimborsi IVA, prevista dal DM 26.2.1992, stabilisce che, qualora una società sia stata cancellata dal Registro delle Imprese, l'Ufficio può eseguire il rimborso al liquidatore nella sua qualità di rappresentante legale della società in fase di estinzione, un consolidato orientamento giurisprudenziale e di prassi statuisce che, in presenza di cancellazione della società, il rimborso spetti, se dovuto, ai soci *pro* quota. In particolare, sia i giudici della Suprema Corte che l'Agenzia delle Entrate sono concordi nel ritenere che, in caso di estinzione della società, laddove dovessero sussistere sopravvenienze attive (come un credito IVA), si verifica un fenomeno successorio in capo ai soci, con la conseguenza che soltanto questi ultimi "saranno legittimati all'esercizio dei diritti corrispondenti direttamente, senza condizioni e senza dover ricorrere alla nomina di un curatore speciale" (Cassazione, sentenza 22863/2011 e Agenzia delle Entrate, Risoluzione 77/E del 2011). Inoltre, dal momen-

to che l'ente, dopo la sua cancellazione, non esiste più, allo stesso modo risulta improduttiva di effetti la domanda di rimborso proposta dalla società stessa o, per meglio dire, dal suo liquidatore in qualità di legale rappresentante. Dunque dopo la cancellazione della società, l'eventuale istanza di rimborso di un credito di imposta spettante deve essere presentata all'ufficio competente da tutti i soci, entro il termine decadenziale previsto dalle singole leggi di imposta (in caso di rimborso IVA entro il termine di dieci anni). Una volta proposta l'istanza, dovranno essere sempre i soci a impugnare, tramite un difensore abilitato, l'eventuale diniego da parte dell'ufficio, mediante ricorso. Il principio è stato confermato dalle Sezioni Unite (n. 6070 del 12.3.2013), secondo le quali *“Dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. n. 6 del 2003, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale:*

a) l'obbligazione della società non si estingue, ciò che sacrificerebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, “pendente societate”, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali; b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle more pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo”. Inoltre, va precisato che,

laddove gli uffici, sulla base di propri documenti di prassi, contestino il riconoscimento del rimborso a causa, ad esempio, dell'omessa evidenziazione del credito d'imposta nel bilancio finale di liquidazione della società estinta, la Cassazione ha statuito che il diritto al rimborso sussiste comunque trattandosi di una mera irregolarità di tipo formale e non sostanziale (sentenza 13086/2011). L'omissione non può portare a negare la sussistenza del credito, in quanto il credito IVA non sorge né per effetto della presentazione della dichiarazione IVA né del bilancio finale di liquidazione, ma come conseguenza delle operazioni imponibili attive e passive poste in essere dal contribuente nel corso dell'attività. Il principio è stato confermato più volte dalla Corte di Cassazione, con numerose sentenze tutte dello stesso tenore. Tra le altre, la Sezione V, in data 6.5.2016, con sentenza n. 9192, ha statuito che il rimborso IVA di una società in liquidazione non è condizionato all'esposizione del credito stesso nel bilancio finale, in quanto l'efficacia probatoria dei libri sociali, derivante dalla normativa pubblicistica, attiene a rapporti di debito e credito inerenti all'esercizio dell'impresa, mentre la contabilità IVA, pur non avendo alcuna efficacia probatoria in tali rapporti, documenta comunque il credito/debito fiscale, rendendone possibile il controllo all'Amministrazione Finanziaria, parte in causa direttamente interessata. In tal modo, l'Agenzia potrà sempre verificare il rispetto dei requisiti sostanziali di inerenza e certezza.

Quanto al problema della “inattività” dell'Azienda, circostanza che impedirebbe, secondo l'Ufficio, il rimborso richiesto, va rilevato che è detraibile l'IVA assolta sull'acquisto di beni e servizi da utilizzare nell'ambito dell'attività d'impresa anche se non sono state compiute operazioni attive imponibili in assenza dell'autorizzazione amministrativa indispensabile per operare nello specifico settore economico. Con questa conclusione, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 6664 del 21 marzo 2014, ha

respinto la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, volta ad escludere la detraibilità dell'IVA sugli acquisti propedeutici all'esercizio dell'attività d'impresa, nella specie consistente nella fabbricazione di birra e nella ristorazione. Il principio, che è stato anche confermato dalla Corte di Giustizia (sentenza 18 dicembre 2008, C- 4.88/07), si basa sull'affermazione che il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e non può, in via di principio, essere soggetto a limitazioni, dal momento che il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune di IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA. In merito al carattere potenziale e prospettico della detrazione, occorre solo accertare che le spese di investimento relative ad un'attività imprenditoriale siano effettivamente inerenti all'esercizio dell'impresa, cioè compiute in stretta connessione con le sue finalità, senza tuttavia che sia richiesto il concreto esercizio dell'impresa. Con la conseguenza che la detrazione spetta anche in assenza di operazioni attive, come si verifica quando gli acquisti sono finalizzati alla costituzione delle condizioni (necessa-

rie affinché l'attività d'impresa possa concretamente iniziare; si tratta, infatti, di acquisti aventi carattere meramente preparatorio, essendo posti in essere, per definizione, in una fase in cui non si producono ancora ricavi, rispetto ai quali, anzi, la detrazione è ammessa indipendentemente dall'effettiva realizzazione di operazioni attive soggette a IVA, non essendo richiesto il collegamento tra il diritto alla detrazione, da un lato, e il fatto che le spese di investimento si traducano in operazioni imponibili (Cass., 3 luglio 2013, n. 16697; Id., 12 maggio 2008, n. 11765; Id., 31 marzo 2011, n. 7344).

Peraltro, nella fattispecie, le motivazioni della contestata "inattività" derivano da fatti provati, non riconducibili ad una volontà negativa della Società, ma a cause esterne. Il ricorso va, quindi, accolto. Quanto alle spese, attesa la prevalenza, ai fini del decidere, delle indicazioni di carattere giurisprudenziale, si ritiene giusto disporre la compensazione.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Dispone, pertanto, il rimborso dell'IVA dovuta, maggiorata degli interessi legali, a favore dei ricorrenti, in ragione delle rispettive quote di partecipazione nella Società. Compensa le spese del giudizio.

SOGGETTIVITA' IMU AL CONIUGE ASSEGNATARIO

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sezione VI, 18 febbraio 2019, n. 367**
Pres. e Rel. Cervino

Tributi locali – IMU – Immobile assegnato all'ex coniuge – Soggettività passiva del tributo in capo al coniuge assegnatario

Ai soli fini dell'IMU, l'assegnazione giudiziale dell'ex casa coniugale si intende effettuata a titolo di diritto di abitazione, come stabilito dall'art. 4, comma 12-quinquies del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44. Conseguentemente, nel caso di immobile di proprietà assegnato all'ex coniuge nel giudizio di scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, il soggetto passivo si identifica senz'altro nell'assegnatario dell'ex casa coniugale.

Svolgimento del processo

Avverso atto di accertamento emesso dal Comune di Sanza, relativo ad IMU per l'anno 2013, per una somma complessiva di Euro 332,00, propone formale e rituale ricorso la Sig.ra L.V., rappresentata e difesa dall'Avv. A.B., eccependo l'infondatezza della pretesa fiscale.

La ricorrente proprietaria al 50% con il coniuge divorziato della casa di abitazione posta nel Comune di Sanza, premette che a far tempo dall'11 giugno 2012 il coniuge legalmente separato, ne ha l'uso e il godimento esclusivo dimorandovi abitualmente e risiedendovi anagraficamente anche con diverso nucleo familiare.

Rileva, pertanto, la sopravvenuta carenza di presupposto per cessione del possesso fin dall'11 giugno 2012. Sottolinea a riguardo che il Legislatore ai fini IMU statuisce che quale che sia la fonte legale o provvedimentale, l'obbligazione tributaria deve essere imputata al soggetto che ne abbia il possesso così come definito dall'art. 1140 c.c..

Eccepisce la violazione e/o falsa applicazione della legge n. 212/2000, nonché del D.Lgs. n. 504/92, art. 11, comma 2 bis.; la violazione o falsa applicazione degli artt. 8 e 9 del D.Lgs. n. 23/2011, dell'art. 53 della Costituzione, e artt. 2, 3 e 97. Ribadisce l'assoluta estraneità al presupposto impositivo dell'IMU che concerne unicamente al coniuge separato il quale esplica con pienezza ed esclusività, continuità, il potere di fatto corrispondente all'esercizio del diritto d'uso.

Conclude per l'accoglimento del ricorso.

Non risulta agli atti costituzione in giudizio del Comune di Sanza, motivo per cui l'esito dello stesso viene affidato allo stato della documentazione in atti.

La controversia è stata trattata in pubblica udienza giusta istanza di parte.

Motivi della decisione

La Commissione dopo un accurato esame dell'istanza prodotta, valutati gli atti di causa osserva che la normativa vigente ha chiarito che, ai soli fini dell'IMU, l'assegnazione giudiziale dell'ex casa coniugale si intende, in ogni caso, effettuata a titolo di diritto di abitazione. Invero l'art. 4, comma 12-quinquies del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni, dalla leg-

ge 26 aprile 2012, n. 44, stabilisce che “ai soli fini dell’applicazione dell’imposta municipale... l’assegnazione della casa coniugale al coniuge, disposta a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione”.

Dal tenore letterale della norma appena citata emerge che il diritto di abitazione dovrebbe prevalere in tutte le ipotesi di assegnazione della casa coniugale al coniuge disposta con i citati provvedimenti giudiziali e ciò deriva dalla considerazione che il legislatore ha esplicitamente utilizzato l’espressione “in ogni caso”.

In tal senso Risoluzione Ministero Economia e Finanze N. 5 D/F del 28 marzo 2013. Occorre, tuttavia, considerare che il presupposto per l’applicazione dell’IMU è il medesimo di quello previsto dall’ICI. In merito, infatti, il comma 2, art. 13, D.L. n. 201/2011 prevede che l’imposta municipale propria ha per presupposto il possesso di immobili di cui all’art. 2 del D.Lgs. n. 504/92.

E’ necessario, dunque, definire il quadro di riferimento circa il possesso di un bene.

Perché sorga l’obbligo di pagare l’imposta in esame, è necessario che il rapporto che lega il soggetto all’immobile sia qualificato, riconducibile, quindi, alla proprietà, all’usufrutto o ad altro diritto reale di godimento, o a un’altra situazione giuridica specificatamente prevista dalla legge.

Dunque l’attuale versione della norma dispone che i soggetti passivi sono: il proprietario di immobili, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Qualora sugli immobili risulti costituito un diritto reale di usufrutto, uso o abitazione, obbli-

gato al pagamento dell’imposta non è il nudo proprietario, ma il titolare del diritto reale di godimento, in considerazione del possesso materiale del bene.

Nel caso di specie dalla documentazione versata in atti dalla parte ricorrente risulta un diritto d’uso concesso al coniuge.

Ai fini del corretto decidere occorre analizzare la ratio delle norme sull’IMU che impongono il pagamento al soggetto che detiene il possesso dell’immobile e che dallo stesso ne trae utilità.

Invero occorre considerare che le norme sostanziali contenute nella disciplina IMU tengono conto del fatto che la proprietà, come diritto pieno ed esclusivo, può essere in vari modi compressa, non soltanto da diritti che altre persone possono vantare verso il proprietario del bene, ma anche da diritti reali esistenti sullo stesso bene, che tuttavia hanno natura di diritti patrimoniali assoluti. Ciò posto, nel caso di specie, di contemporanea esistenza tanto del diritto di proprietà quanto del diritto parziario di terzi, l’obbligazione tributaria, quale che sia la fonte, legale o provvedimentale deve essere imputata al soggetto che ne abbia il possesso, così come definito dall’art. 1140 cod.civ., in piena armonia con il presupposto giuridico del tributo.

Alla luce delle argomentazioni sopraesposte le eccezioni sollevate dalla parte ricorrente risultano fondate e ne consegue l’accoglimento del ricorso.

Le spese del giudizio, attesa la controvertibilità delle questioni di diritto, vanno integralmente compensate tra le parti.

P. Q. M.

La Commissione accoglie il ricorso.
Compensa le spese di giudizio tra le parti.

E' INFONDATO L'ACCERTAMENTO ALLA STARTUP NON OPERANTE IN REGIME DI LIBERO MERCATO E SOLO COMODATARIA DELL'IMPIANTO PRODUTTIVO

**Commissione tributaria regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno
Sezione II, 8 marzo 2019, n. 2046
Pres. Notari - Rel. Altieri**

Accertamento delle imposte sui redditi – Redditi di capitale – Imputazione – Società di capitale a ristretta base proprietaria – Formazione di utili extracontabili – Presunzione

Nell'accertamento dei redditi d'impresa, occorre tener presente che nei primi cinque anni di attività i redditi dichiarati saranno fisiologicamente ridotti. Inoltre, se il titolare dell'azienda non è proprietario ma comodatario dell'impianto produttivo, con tutte le implicazioni e limitazioni del caso, viene in rilievo il fatto che l'impresa non opera in regime di libero mercato, ma deve sottostare a determinati obblighi contrattuali, quali acquisti e vendite a prezzi predeterminati, con ricarichi spesso al di sotto di quelli mediamente ragionevoli.

Svolgimento del processo

Con rituale ricorso la società A.S.Sas ed i soci A.A. e S.J. impugnavano i rispettivi avvisi di accertamento emessi dalla AdE di Salerno emessi a seguito di accertamento operato dalla GdF che aveva riscontrato, relativamente alla attività di commercio al dettaglio di carburante per autotrazione, la esistenza di una deficienza oltre quella consentita tra giacenza fisica e giacenza contabile ed una redditività al di sotto di quella tipica del settore. Ai soci era stato imputato il conseguente maggiore reddito accertato in proporzione alle quote possedute. Ecce-

piva che la bassa redditività era dovuta al fatto che gestiva l'impianto in comodato ed era pertanto costretta ad acquistare e vendere il carburante a prezzi prestabiliti allo scopo di acquistare in futuro l'impianto. Inoltre la conduzione familiare dell'azienda giustificava i bassi redditi.

Controdeduceva l'ufficio replicando alle argomentazioni del ricorrente.

L'adita CTP di Salerno sez. 5 con sentenza n. 4817/2017 accoglieva il ricorso, con compensazione delle spese, nella considerazione della corretta tenuta della contabilità e delle circostanze addotte dal contribuente circa l'esistenza di vincoli nella gestione dell'impianto, ed il fatto che l'attività non rientra nel libero mercato. Inoltre i ricorrenti avevano dimostrato di possedere altri redditi di impresa.

Appellava l'ufficio che censurava la sentenza per una "omessa o insufficiente motivazione" avendo la CTP prima legittimato l'utilizzo da parte dell'AdE dell'art. 39 per poi accogliere le motivazioni addotte dalla parte. Inoltre eccepiva che le parti non avevano ottemperato all'onere della prova in quanto gli elementi adottati quali il comodato ed i prezzi imposti non erano tali da giustificare una gestione antieconomica dell'attività.

Controdeducevano i contribuenti che preliminarmente eccepivano inammissibilità dell'appello per mancata impugnazione della *ratio decidendi* per entrambi i motivi di appello proposti. Non aveva contrastato l'ufficio la carenza di presunzioni gravi, precise e concordanti richieste dall'art. 39, ma aveva semplicemente censurato quanto eccepito dal contribuente in 1°. Ciò, a parere dei resistenti determinava la formazione

di un giudicato endoprocessuale con sostanziale acquiescenza alle parti della sentenza non impugnate. Nel resto ribadiva quanto già esposto in 1°. Alla odierna udienza sono presenti i rappresentanti delle parti.

Motivi della decisione

Ritiene questa Commissione non meritevole di accoglimento l'appello dell'ufficio. Infatti, anche superando la eccepita inammissibilità dell'appello circa la formazione di un giudicato endoprocessuale, l'appello non riesce a sovvertire il deciso dei primi giudici. Giocano a favore dei contribuenti una serie di considerazioni di carattere pratico. Nella conduzione di una azienda è chiaro che almeno per i primi 5 anni occorre considerare un aspetto fisiologico della stessa legato a redditi dichiarati abbastanza bassi. E nel caso che ci attrae l'azienda è al secondo anno di vita, con tutti i problemi legati all'inizio dell'attività. Se poi aggiungiamo che la stessa non è proprietaria ma

comodataria dell'impianto, con tutte le implicazioni e limitazioni del caso, risulta chiaro che la stessa non opera in regime di libertà di impostazione sul mercato ma deve sottostare a determinati obblighi contrattuali quali acquisti e vendite a prezzi predefiniti con ricarichi spesso al di sotto di quelli mediamente ragionevoli. Ma tutto ciò nella prospettiva, nel giro di qualche anno, di acquistare l'impianto stesso ed organizzare l'attività commerciale in maniera autonoma. D'altra parte la ulteriore giustificazione addotta dai contribuenti circa il possesso di altri redditi certificati, corrobora ancora di più il convincimento di questa Commissione.

Per le spese, data la particolarità e peculiarità della vicenda, ritiene che le stesse possono trovare compensazione.

P.Q.M.

Rigetta l'appello. Compensa le spese.

LA SOLA RISTRETTA BASE PROPRIETARIA NON E' SUFFICIENTE A FONDARE LA PRESUNZIONE DI DISTRIBUZIONE DI UTILI EXTRACONTABILI

Commissione tributaria regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno
Sezione IX, 16 aprile 2018, n. 3491
Pres. Notari - Rel. Marano

Accertamento delle imposte sui redditi – Redditi di capitale – Imputazione – Società di capitale a ristretta base proprietaria – Formazione di utili extracontabili – Presunzione di distribuzione extra-contabile di dividendi in capo ai soci basata sulla sola ristretta base proprietaria – Assenza di altri elementi presuntivi a fondamento dell'accertamento – Legittimità dell'accertamento – Non sussiste

La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo alla società a ristretta base proprietaria deve necessariamente essere suffragata da ulteriori elementi, quali l'acquisto del socio di beni di significativo valore o il possesso di beni che costituiscano indici di un reddito superiore a quello dichiarato. In altre parole, la ristretta base societaria non è di per sé sufficiente affinché il maggior reddito imputabile alla società si consideri automaticamente distribuito ai soci. A supporto delle proprie pretese, l'Ufficio deve indicare e provare gli elementi concreti sulla cui base è stato fondato l'accertamento, eventualmente anche attraverso indagini bancarie: solo in tal modo si può parlare di indizi gravi e precisi, idonei a integrare la presunzione semplice.

Svolgimento del processo

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno n. 54/13 depositata il 05/02/2013, con la quale erano

stati accolti parzialmente i ricorsi presentati da P. I. avverso due avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle Entrate di Salerno aveva accertato per gli anni di imposta 2005 e 2006 un reddito di partecipazione rispettivamente di euro 188.962,00 e di euro 255.084,00, proponeva appello la suddetta P. chiedendo la riforma della sentenza. Costitutosi il contraddittorio l'Agenzia delle Entrate chiedeva il rigetto dell'appello.

Motivi della decisione

L'appello è fondato e va, pertanto, accolto. Ed invero, la giurisprudenza di merito ha più volte affermato che la presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo alla società a ristretta base proprietaria, deve necessariamente essere suffragata da ulteriori elementi quali l'acquisto del socio di beni di significativo valore o il possesso di beni che costituiscano indici di un reddito superiore a quello dichiarato.

In altre parole, la ristretta base societaria non è di per sé sufficiente perché il maggior reddito imputabile alla società si consideri automaticamente distribuito ai soci.

A supporto delle proprie pretese, l'Ufficio deve indicare e provare gli elementi concreti sulla cui base è stato fondato l'accertamento, eventualmente attraverso indagini bancarie, di tal che vi possano essere indizi gravi e precisi idonei a integrare la presunzione semplice.

Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese del grado.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale accoglie l'appello e compensa le spese del grado.

IRRILEVANTE IL PVC I CUI RILIEVI ATTENGONO AD ANNUALITA' DIFFERENTI RISPETTO A QUELLA ACCERTATA

Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione I, 2 maggio 2019, n. 1110
Pres. Manzolino - Rel. Pisapia

I. Accertamento ai fini delle imposte sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto – Accertamento fondato su verifica relativa ad annualità pregresse contenuta in processo verbale di constatazione – Carenza di rilievi relativi all'annualità oggetto di accertamento – Sussiste – Irrilevanza del contenuto del pvc in relazione all'annualità accertata – Consegu

II. Dedotta questione di nullità dell'accertamento impugnato per l'omessa attivazione del preventivo contraddittorio – Necessità solo per contestazioni attinenti a tributi armonizzati – Sussiste

III. Applicabilità automatica dello strumento presuntivo di accertamento dello studio di settore – Non sussiste – Necessità di valutare peculiari particolarità dell'attività accertata – Sussiste

IV. Applicabilità dell'accertamento analitico-induttivo – Necessaria presenza di presunzioni dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza – Sussiste – Necessaria presenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli fondamen-

te desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta – Sussiste – Idoneità dello studio di settore a sorreggere l'accertamento analitico-induttivo – Non sussiste

I. Nel giudizio di impugnazione di un avviso di accertamento attinente non ha alcuna rilevanza un verbale della Guardia di Finanza concernente annualità pregresse.

II. Nel nostro ordinamento giuridico, non si ravvisa un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo fiscale, in quanto le garanzie di carattere procedimentale (disposte dalla L. 212/2000, art. 12) si applicano solo agli accertamenti in esito ad accessi. Sul punto, infatti, non vi è coincidenza tra la disciplina europea e quella nazionale, per cui, per i tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi in cui tale obbligo sia previsto da una specifica norma di legge.

III. Nonostante l'applicabilità degli studi di settore, ogni sforzo deve essere compiuto per individuare la reale capacità contributiva del contribuente, valutando caso per caso gli aspetti peculiari dell'attività, per cui giammai si può prescindere dalle peculiari particolarità dell'attività accertata.

IV. Il metodo accertativo analitico-induttivo (art. 39 c.1 lett. d) richiede l'impiego di presunzioni qualificate, ovvero sia dotate dei requisiti di gravità, precisione e concor-

danza, e di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalla caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta. In tale ambito, lo studio di settore serve solo ed esclusivamente ad individuare quei contribuenti che, dichiarando ricavi al disotto del "cluster" (gruppo omogeneo), possono essere oggetto di verifica. I risultati dello studio, in altre parole, possono rappresentare solo un indizio di evasione, mentre l'accertamento deve prendere in considerazione tutti gli elementi concreti.

Svolgimento del processo

La società M.A.S.R.L in liquidazione, in persona del liquidatore M.A., rappresentata e difesa dal dott. L.L., ha impugnato avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate- Direzione Provinciale di Salerno, con il quale è stato accertato un maggiore imponibile ed un maggior reddito ai fini Iva, Ires ed Irap, relativamente al periodo di imposta 2013; periodo questo non oggetto di rilievi da parte della GG. di FF., come rilevasi a pag.43 del p.v.c.; ancor più che, la società essendo in liquidazione dal 27.12.2012 non ha svolto alcuna attività, se non quella di liquidare il proprio patrimonio per sistemare le posizioni debitorie. In relazione a quanto premesso, eccepisce la ricorrente:

- 1) La nullità dell'avviso di accertamento, per violazione dell'art. 42 del D.P.R.600/73 ed art. 7 L.212/2000, attesa la carenza di motivazione dell'atto e l'assenza di elementi correlati alla liquidazione delle imposte, degli interessi e delle sanzioni;
- 2) La illegittimità dell'atto, per violazione dell'art. 39, comma 1, lett.d.), non rilevandosi nel caso di specie, alcuna delle violazioni richiamate dalla predetta norma. La ricostruzione induttiva, così come operata, è basata su presunzioni non sorrette da alcun fondamento;
- 3) La incongruenza nella motivazione dell'atto, laddove l'Ufficio, a sostegno di quanto accertato, richiama lo "studio di settore" e, la presenza di "perdite" reiterate nel tempo, senza tener conto che la società

era in stato di liquidazione e, pertanto, esclusa da accertamenti operati in base alle risultanze da studio, e che l'avviso di accertamento non è stato preceduto da contraddittorio e, le perdite cui fa riferimento l'Ufficio, si sono manifestate solo dal 2012.

La ricorrente dà dimostrazione del calcolo seguito dall'Ufficio per la determinazione del costo del venduto, racchiudendo a conclusione, le questioni di diritto già richiamate nelle premesse. Conclude per l'accoglimento del ricorso, con vittoria di spese. Seguono memorie illustrative, ex art. 32 D.Lgs. 546/92 ove vengono richiamate in un prospetto le operazioni di vendita.

In data 7.12.2018 l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno - nel costituirsi in giudizio, si sofferma sulla operatività dell'avviso di accertamento, la cui metodologia di scelta compete esclusivamente all'Ufficio. Richiama la fase di mediazione e la proposta di rideterminazione della pretesa in € 18.634,00 non accolta dalla ricorrente. Conclude per il rigetto del ricorso, con condanna alle spese del giudizio.

Motivi della decisione

La Commissione, relativamente a quanto dedotto dalle parti in causa, unitamente alla documentazione allegata ai fascicoli di causa e, propriamente, il p.v.c. della GG. di FF.- Tenenza di Cava dei Tirreni- ritiene dover premettere che, ai fini del presente giudizio, il contenuto del verbale non ha alcuna rilevanza nell'avviso di accertamento impugnato, trattandosi di verifica, quella disposta dai militari, relativa ad annualità pregresse; né vien fatto alcun riferimento all'annualità accertata del 2013. Pertanto, l'aspetto sostanziale sul quale poggia l'avviso di accertamento, riguarda esclusivamente la ricostruzione dei ricavi su percentuale di ricarico da studio di settore (commercio di veicoli usati), applicata al costo della merce venduta, avendo l'Ufficio rilevato un'anomalia (percentuale di ricarico negativo) nella percentuale di ricarico emersa dal conto economico nel Bilancio della società in liquidazione al 31.12.2013.

In fase di mediazione l'Ufficio, nel riesaminare la "questione" prospettata dalla ricorrente, aveva proposto una rideterminazione della pretesa in € 18.634,00 non accolta dalla società.

Occorre premettere che la società era in una fase di liquidazione già nel corso della verifica della GG. di FF., a far data dal 2012 e che, la ricostruzione del maggior volume di affari e, conseguenzialmente del maggior reddito, scaturisce dalla maggiore percentuale di ricarico, prevista - come da richiamo nell'atto - da studio di settore.

Nel caso di specie, la procedura seguita dall'Ufficio non ha impedito a questo Organo Giudicante di esaminare il merito della pretesa fiscale, al fin di sostituire la eventuale propria valutazione in ordine alla consistenza del presupposto di imposta a quello dell'Amministrazione finanziaria (Cass. 25946/2015), in quanto le parti sono state poste nella condizione di individuare i punti specifici al solo supporto della quantificazione del maggiore imponibile indicato nella motivazione dell'atto, con salvaguardia della garanzia del diritto di difesa del contribuente (art. 24 della Cost.).

Quanto alle ulteriori eccezioni sollevate da parte ricorrente in merito alla motivazione dell'avviso di accertamento, ritiene questo Collegio che l'atto deve essere motivato (art. 42 del d.p.r. 600/73) in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato, tali da giustificare le diverse contestazioni, con un grado di determinatezza ed intellegibilità, indicando gli elementi che permettono all'interessato un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa, in guisa da porre il contribuente in condizione di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale e, in caso positivo, di contestare efficacemente l'*an* ed il *quantum debeatur*. Adeguatazza della motivazione da valutarsi non con criteri formali, in quanto va commisurata in considerazione della essenziale funzione della stessa, quale desumibile dall'art. 7 dello Statuto del contribuente, con l'indicazione in modo chiaro e preciso delle singole contestazioni.

Nel caso di specie, la motivazione riportata

nell'atto impugnato, soddisfa ampiamente i presupposti connessi alla funzione della stessa, tant'è che il ricorrente, nel ricorso introduttivo del giudizio, ha ampiamente contestato le maggiori pretese dell'Ufficio. Ulteriore questione sollevata da parte ricorrente attiene l'omesso contraddittorio, venuto meno a seguito della violazione di cui in premessa, circa la sollevata omessa notifica dell'invito da parte dell'Agenzia delle Entrate (art. 32 d.p.r. 600/73).

Nel nostro Ordinamento giuridico, non si ravvisa un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo dell'atto fiscale, in quanto le garanzie di carattere procedimentale (L.212/2000, art.12), si applicano solo agli accertamenti in esito ad accessi. Allo stato, dal punto di vista giurisprudenziale, si rilevano opposti orientamenti in considerazione delle decisioni emesse dalla S.C. di Cass. a SS.UU. n. 19667 del 18.09.2014 e, quella più recente, sempre della Cass. a SS.UU. del 9.12.2015, n. 24823 che, dopo aver premesso che in tema di contraddittorio endoprocedimentale, non vi è coincidenza tra la disciplina europea e quella nazionale, chiarisce che, per i tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi in cui tale obbligo, sia previsto da specifica norma di legge. Quindi, ai tributi estranei alle competenze dell'Unione, non si applica il diritto Europeo.

La questione che attrae nella complessità l'avviso di accertamento impugnato attiene il merito, le cui valutazioni poste a base dell'atto, attraggono tra l'altro, seppure in modo residuale, come richiamo, lo studio di settore (strumento presuntivo), il cui utilizzo non può avere effetti automatici, in quanto questi sono da ritenersi contrastanti con il dettato costituzionale.

Ogni sforzo, a giudizio di questo Collegio, va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto (Cass.n. 19163/2003 e n. 2411/2006), non solo, ma valutando caso per caso, le peculiari particolarità dell'attività, per cui giammai si può

prescindere da situazioni particolari; sul punto, va richiamato il contenuto di altre sentenze della Corte di Cassazione, tra cui la n. 17229 del 28/7/2006, laddove «...è praticamente impossibile avere uno studio di settore che ha struttura oggettiva e soggettiva di categoria; è quindi uno strumento non idoneo a regolare...se nella fase procedimentale non si sia svolto alcun contraddittorio tra le parti».

Rigettate le questioni preliminari sollevate da parte ricorrente, il Collegio si sofferma su aspetti sostanziali che riguardano la pretesa dell'Ufficio e, in particolare, la procedura seguita per la determinazione del maggiore imponibile.

Il metodo ricostruttivo, applicato dall'Ufficio, è quello che generalmente viene definito come accertamento analitico-induttivo o analitico presuntivo: la parte analitica sta nella considerazione della contabilità e delle sue emergenze; quella presuntiva o induttiva, risiede nell'utilizzo di "risultati derivanti da alcune verifiche..." e da "incongruità dei ricavi rispetto al costo del venduto", mentre quella presuntiva risiede nell'utilizzo delle medie di ricarico per determinare i ricavi presunti, a fronte, di costi certi.

Tale metodo accertativo (art. 39 c.1 lett. d) richiede l'impiego di presunzioni qualificate, ovverosia dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza e di gravi incongruenze (D.L. 331/1993; art. 62-sexies, c.3) tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalla caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati, a differenza dell'accertamento puro.

Di conseguenza, lo studio di settore serve solo ed esclusivamente per individuare quei contribuenti che, dichiarando ricavi al di sotto del Cluster (gruppo omogeneo) possono essere oggetto di sospetto di evasione; quindi, trattasi solo di un indizio di evasione, da accertare previa valutazione di altri elementi concreti.

La normativa su tale "istituto" va interpretata alla luce dei valori costituzionali ed

aziendalistici, nel senso che i parametri in base ai quali determinare i ricavi e il volume di affari, devono essere desunti, oltre che dai predetti studi, anche dalle concrete caratteristiche e condizioni di esercizio della specifica attività svolta, tenendo conto della realtà in cui l'impresa opera, occorrendo ulteriori prove, oltre alla mera difformità (Cass. 15633/2014).

A tal proposito, lo stato di liquidazione in cui versava la società, esclude di per sé l'applicabilità degli studi di settore, che presuppongono una situazione di normale svolgimento dell'attività imprenditoriale (art.10, comma 4 della L.146/1998). Di regola, la delibera di scioglimento e messa in liquidazione della società presuppone la cessazione della normale attività produttiva, atteso che l'apertura della fase di liquidazione, pur non comportando l'estinzione della società (motivata nel caso di specie) come persona giuridica, segna il momento della cessazione dell'attività aziendale, intesa come il complesso delle operazioni dirette al perseguimento dei fini produttivi e di lucro dell'impresa (Cass. Sez. V civ. n. 14762/2015). Le attività poste in essere dalla società nel corso del 2013 sono dirette esclusivamente alle dismissione delle attività aziendali, nel caso di specie alla vendita di veicoli usati che, come richiamate nel prospetto reso nelle memorie illustrative, trattasi di veicoli oramai obsoleti e/o da rottamare, visto l'anno di immatricolazione degli stessi che, con il passare degli anni costituiscono non un potenziale ricavo, ma un costo per la loro rottamazione.

In questo settore il valore delle rimanenze è correlato alla vendita del "nuovo", per cui giammai si può ipotizzare un ricarico sulle stesse.

La Commissione, relativamente a quanto dedotto, ritiene dover accogliere il ricorso e, compensare le spese del giudizio.

P.Q.M.

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

LA SOGGETTIVITA' PROCESSUALE DELLA SOCIETA' ESTINTA PERMANE PER UN QUINQUENNIO DALLA SUA CESSAZIONE

Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione I, 2 agosto 2019, n. 2324
Pres. Barrella - Rel. Pisapia

I. Accertamento società estinte – Intervenuta estinzione in vigenza dell'art. 28, c. IV, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 – Eccepita carenza di legittimazione attiva e capacità processuale della società – Parziale permanenza della capacità giuridica-processuale diretta a garantire la validità e l'efficacia degli atti impositivi ed esattivi – Sussiste – Infondatezza della dedotta carenza di legittimazione attiva della società estinta – Sussiste

II. Accertamento analitico-induttivo ex art. 39, c. I, lett. d) D.P.R. n. 600/1973 – Contestata sussistenza di talune anomalie – Contestata coesistenza di cassa con ingente saldo positivo e contemporaneo ricorso a finanziamento soci – Fondatezza dell'accertamento – Sussiste

III. Contestata antieconomicità della gestione aziendale sulla base di valutazioni delle strategie commerciali dell'impresa accertata – Omessa considerazione del contesto complessivo in cui sono maturate le operazioni aziendali – Fondatezza della contestazione – Non sussiste

IV. Esperito accertamento cd. "a tavolino" – Sussistenza di contestazioni di soli tributi domestici in assenza di tributi comunitari – Omessa preventiva attivazione del contraddittorio endoprocedimentale – Sua rilevanza – Non sussiste

I. La c.d. "resurrezione fiscale" delle società estinte, dettata dall'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175/2014, determina un lasso temporale di cinque anni entro cui la società, a far data dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese, anche se non più esistente, mantiene una parziale capacità giuridica anche processuale, diretta a garantire la validità e l'efficacia degli atti impositivi ed esattivi ad essa intestati e notificati, oltre che degli atti afferenti l'eventuale fase contenziosa.

II. E' fondato l'accertamento di tipo induttivo, ex art 39 c. 1 lett. d) del D.P.R 600/73 ed art 54, c. 1, del D.P.R. n. 633/72 allorché sussistono anomalie incongruenti quali la coesistenza del conto cassa con un ingente saldo positivo in uno al contemporaneo ricorso al finanziamento dei soci disposto per generiche esigenze aziendali.

III. Riguardo contestazioni fondate sull'antieconomicità dei risultati aziendali in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, la valutazione della logicità economica dei comportamenti, va operata considerando il contesto complessivo delle operazioni e non tenendo conto di valutazioni di strategia commerciale riservate solo all'imprenditore.
IV. Il contraddittorio endoprocedimentale non trova applicazione per i procedimenti contestanti tributi soggetti alla disciplina na-

zionale ed estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea, sussistendo invece in relazione alle ipotesi in cui tale obbligo, sia previsto da specifica norma di legge, come quella dell'art. 12, comma 7, Legge n. 212 del 2000, denominata Statuto dei diritti del contribuente. Ne consegue che, in sostanza, nel sistema tributario nazionale il diritto al contraddittorio non è un rimedio generale, ma è applicabile solo in caso di accesso, ispezione o verifica. Pertanto, nell'ipotesi di accertamento a tavolino l'Agenzia delle Entrate non è tenuta a consegnare alcun pvc e, quindi, il confronto con il contribuente rimane solo una facoltà dell'Ufficio e non un obbligo.

Svolgimento del processo

La società srl nella persona del liquidatore, ha impugnato avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno - ai fini Ires, Irap ed Iva, per l'annualità 2014, che ha accertato maggiori ricavi per complessivi € 49.764,00. Accertamento eseguito da parte dell'Ufficio a seguito di invito n. 101341/12018 di esibizione della documentazione contabile e fiscale. In relazione a tale atto, solleva la ricorrente

1) La carenza di legittimazione attiva e della capacità processuale della società estinta e dei componenti degli organi sociali, essendo la società cancellata dal registro delle imprese con decorrenza 31.12.2017. Invero, la Suprema Corte di Cassazione, sebbene in base al vigente art. 28, comma 4, del D.Lgs. 175/2014, la estinzione della società, ai fini dell'accertamento, ha effetto trascorsi 5 anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese, ha costantemente ribadito (Ord. 23625 del 09.10.2017) che la cancellazione della società, anteriore rispetto alla notifica dell'accertamento, determina la totale carenza della capacità processuale da parte della società medesima, poiché è inesistente; pertanto l'amministrazione finanziaria avrebbe dovuto notificare l'avviso direttamente ai destinatari e non nelle loro qualità;

2) Violazione dell'art. 24 L. 4/1929- Violazione dell'obbligo di emissione del prodromico p.v.c. che impone all'Amministrazione finanziaria di emettere, al termine di

ciascuna verifica, un processo verbale contenente i rilievi e le violazioni contestate, dando possibilità al contribuente di poter interagire con l'A.F.;

3) Violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, L. 212/2000 (mancato rispetto dei termini per la notifica dell'accertamento);

4) Infondatezza sulla valutazione di un comportamento contrario ai canoni dell'economia, in quanto illogiche ed obiettivamente non condivisibili, non supportate da una corretta valutazione sull'economicità della gestione, come rilevasi da argomentazioni corrette e reali di elementi concreti e da situazioni prospettiche;

5) Falsa rappresentazione dei fatti in ordine, ai valori del conto cassa ed all'erogazione dei finanziamenti infruttiferi dei soci, la cui esigenza è scaturita esclusivamente dalla carenza di liquidità, avvenuta tramite bonifico, per far fronte alle carenze di liquidità immediata. Conclude per l'accoglimento del ricorso e l'annullamento dell'atto impugnato. Con vittoria di spese.

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno - ha presentato in data 28 maggio 2019 le proprie "controdeduzioni", premettendo che l'avviso di accertamento trae origine dall'analisi dei dati dichiarati dalla società, dallo studio di settore e dalle risultanze nel quadriennio 2014/2017 dall'attività di gestione non coerente con la "logica economica" correlata alla remunerazione del capitale investito.

Si sofferma l'Ufficio sulle movimentazioni: del conto "cassa", valutando in modo negativo e, quindi, la credibilità dei saldi, alle esigenze di ricorso a finanziamenti infruttiferi da parte dei soci, tali da rappresentare il nascondimento di "acquisti in nero". Trattasi quindi, di saldi anomali, tali da legittimare l'azione accertatrice con metodo induttivo e, quindi, di disattendere le risultanze reddituali perché inattendibili. L'Ufficio determina gli acquisti in nero quantificando le restituzioni dei finanziamenti ai soci ed applicando agli stessi un ricarico del 3,19 ed ottenere i maggiori ricavi per € 49.764,00.

Trattasi di accertamento analitico-induttivo, ai sensi dell'art. 39, c. 1 lett. d) del D.P.R. 600/73, del tutto legittimo, corretto e ragionevole, basato su anomalie gravi, precise e con-

cordanti Conclude per il rigetto del ricorso, con vittoria di spese.

In sede di reclamo/mediazione, l'Ufficio in considerazione che la società ha cessato l'attività nel 2017 ha proposto quali maggiori ricavi in € 31.200,00 applicando agli acquisti in nero, una percentuale di ricarico del 100%.

Motivi della decisione

La controversia posta all'attenzione di questo Commissione attrae la "sopravvenienza" sorta successivamente alla estinzione/cancellazione della società, avvenuta il 31.12.2017, per cui parte ricorrente, in proprio e quale liquidatore ne solleva, in via preliminare, la totale carenza di legittimazione attiva e di capacità processuale della società estinta che, si riflette anche nei confronti degli organi della società. La Suprema Corte di Cassazione, Civile - Sezione VI (Ord n. 19142/ 2016) ha fatto chiarezza sulla validità e l'efficacia degli atti tributari (segnatamente di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi) emessi dall'Amministrazione Finanziaria nei confronti di società estinte, precisando che l'art. 28 del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, comma quattro, il quale dispone che "ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento; contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile, ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese" è applicabile solo alle richieste di cancellazione presentate dal 13/12/2014 in poi.

Nel caso di specie, la richiesta, di cancellazione è avvenuta in data 31.12.2017 per cui è applicabile l'art. 28 del richiamato D.Lgs. 175/2014.

La Cassazione, in merito, ha precisato che l'art. 28 del D. Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, comma quattro, non ha valenza interpretativa (neppure implicita) né efficacia retroattiva, sicché il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495 c.c., comma 2 (omissis), si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta cancellazione della società dal registro delle imprese (che costituisce il presup-

posto di differimento) sia presentata nella vigenza della nuova disciplina di detto D.Lgs., ossia il 13 dicembre 2014, o successivamente". La stessa linea di pensiero della Corte di Cassazione era già stata espressa in altre pronunce (cfr. Sent. n. 21188/14, Cass. sez. V, sent. n. 6743/15, Cass. sez. V, n. 20252/15; 7923/16, 8140/16; cfr. sez. VI-5, ord, n. 15648/15).

Con la sentenza n. 6743/2015 la Corte di Cassazione affronta la controversa e delicata questione dell'efficacia temporale dell'art. 28 c.4 del D.Lgs. n. 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 cancellatasi dal registro delle imprese ancor ch  non pi  esistente- mantiene una capacit  giuridica (anche processuale) da poter definire "parziale", perch  diretta a garantire la validit  e l'efficacia degli atti impositivi ed esattivi alla stessa societ  intestati e notificati, oltre che degli atti afferenti 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'applicabilit  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 fini fiscali, per un periodo di 5 anni a far data dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese e, ai soli fini della validit  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   la nuova responsabilit  (art. 28 c.5 del D.Lgs. n. 175/2014) che ha portato alla modifica dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/73.

In sintesi, la norma opera su un piano sostanziale e non procedurale, in quanto non si risolve in una diversa regolamentazione dei

termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o riscossione. La Commissione rigetta il primo motivo di doglianza sollevato da parte ricorrente.

A far scattare l'accertamento di tipo induttivo, art 39 c. 1 lett. d) del D.P.R. n. 600/73 ed art 54 c. 1 del D.P.R. n. 633/72 rilevano in questo caso, alcune anomalie ritenute incongruenti, attesa la "coesistenza di un conto cassa con un ingente saldo positivo e di un contemporaneo ricorso al finanziamento dei soci, deliberato per generiche esigenze aziendali".

L'Ufficio ha ritenuto la scarsa credibilità dei saldi di cassa che "possono nascondere acquisti effettuati senza fattura" quantificando tali acquisti per il 2014 in € 15.600,00 (corrispondenti alle somme rimborsate ai soci, per restituzione dei finanziamenti operati) determinando maggiori ricavi in € 49.764,00 ridotti ad € 31.200,00 in sede di reclamo;

Sul punto, la Suprema Corte (Cass Sez. Trib. sent. 12489 del 9 aprile 2019), ha stabilito in più occasioni, che non è necessaria una pluralità di elementi indiziari per integrare una presunzione qualificata, potendo essere sufficiente anche un solo elemento, ma pur sempre preciso e grave, tale cioè da fondare - con congruo percorso argomentativo - la decisione del Giudice, circa la sua idoneità a sostenere la pretesa impositiva (Cass. n. 26627/2017 e n. 17810/2016).

L'Ufficio nell'atto di accertamento, ha ritenuto aver dato dimostrazione, sulle risultanze esposte, della fondatezza del procedimento deduttivo, ponendo il contribuente, onerato a dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità. In tale contesto, il contribuente ha offerto questi elementi di controprova: la corretta rilevazione dei valori del conto cassa, trattandosi tra l'altro di assegni, cambiali, valori e, solo in parte da denaro; che gli apporti da parte dei soci, erano diretti a sistemare posizioni debitorie con l'istituto di credito con il quale operava. Rappresentava altresì, la rigidità della situazione del mercato e la decisione di cessare l'attività. Le argomentazioni di ambo le parti pongono questo Collegio in una situazione di particolare attenzione su quanto riferito dalle parti nei loro scritti difensivi; nel senso che è pratica-

mente assurdo richiamare la parte "*a conseguire un maggior reddito mediante un impiego alternativo privo di rischio*", così è assurdo ipotizzare che nel conto cassa della società (attività di bar- ristorazione), vi possono essere" assegni o cambiali".

L'Ufficio, nel corso della mediazione, ha ipotizzato ridurre l'ammontare dei ricavi con un ricarico del 100% del valore delle restituzioni dei finanziamenti ai soci (€ 15.600,00). Ha attratto in questo modo a ricavo non solo il ricarico del 100%, ma anche la quota del finanziamento oggetto di rimborso ritenuta quale "acquisto in nero".

Quanto alle contestazioni concernenti l'antieconomicità, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, ritiene questo Collegio che la valutazione della logicità economica dei comportamenti, va operata considerando il contesto complessivo delle operazioni e non a valutazioni di strategia commerciale riservata all'imprenditore.

La società ha puntualizzato tali aspetti, rilevando che la scelta di una immediata interruzione dell'attività, avrebbe provocato maggiori danni alla società per cui l'imprenditore ha ritenuto rinviare tale decisione. Trattasi di una valutazione di logica economica che rientra nella scelta imprenditoriale.

Quanto al contraddittorio endoprocedimentale, le Sezioni Unite hanno definitivamente stabilito che per i tributi soggetti solo alla disciplina nazionale ed estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea, l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi in cui tale obbligo, sia previsto da specifica norma di legge, come quella dell'art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente (L. 21212000).

Alla luce di tali conclusioni, la Corte di, cassazione ha reiteratamente stabilito che, in sostanza, nel sistema tributario nazionale il diritto al contraddittorio non è un rimedio generale, ma è applicabile solo in caso di accesso, ispezione o verifica. Pertanto, nell'ipotesi di accertamento a tavolino l'Agenzia delle Entrate non è tenuta a consegnare alcun pvc e, quindi, il confronto con il contribuente rimane solo una facoltà dell'Ufficio e, quindi non un obbligo.

La Commissione esaminata la documentazione prodotta e, tenuto conto di quanto osservato dalle parti in causa, ritiene accogliere parzialmente il ricorso, determinando i maggiori ricavi in € 15.600,00, rigetta nel resto. Manda all'Ufficio per la liquidazione delle imposte. Compensa le spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie parzialmente i ricorsi. Compensa le spese del giudizio.

Accertamento analitico-induttivo a società estinta fondato su un'asserita antieconomicità della gestione

Sommario

1. Introduzione ai fatti di causa
2. Considerazioni in tema di accertamenti notificati a società estinte
3. Considerazioni in tema di accertamento analitico-induttivo, fondato sul giudizio di "economicità" della gestione.
4. Conclusioni

1. Introduzione ai fatti di causa

Con la pronuncia in rassegna la C.T.P. di Salerno ha accolto parzialmente il ricorso proposto dal contribuente avverso un avviso di accertamento analitico-induttivo emesso dall'ufficio periferico.

L'atto, notificato nei confronti di una società estinta, trae origine dall'analisi dei modelli dichiarativi della società, dagli studi di settore e dalle risultanze relative al quadriennio 2014-2017, presuntivamente non in linea con la "logica economica correlata alla remunerazione dell'investimento". In particolare, l'ufficio delle imposte ha inteso soffermarsi sulla movimentazione del conto cassa, valutando come "non realistici" i suoi saldi e, pertanto, riferendoli direttamente ad attività svolte in nero.

Sulla scorta delle predette presunzioni ha, quindi, provveduto alla rideterminazione induttiva del reddito, applicando una percentuale di ricarico media agli acquisti in nero presuntivamente sostenuti, percentuale poi ribassata in fase di mediazione tributaria.

Di contro, la ricorrente ha dedotto i seguenti motivi di ricorso:

- carenza di legittimazione attiva e della

capacità processuale della società estinta e dei componenti degli organi sociali, risultando la società cancellata dal registro delle imprese con decorrenza 31.12.2017; violazione dell'art. 24 L. 4/1929 - violazione dell'obbligo di emissione del prodromico p.v.c.; violazione e falsa applicazione dell'articolo 12, comma 7, della L. 212/2000 (mancato rispetto dei termini per la notifica dell'accertamento); infondate valutazioni circa comportamenti, presuntivamente, antieconomici posti in essere dall'imprenditore; falsa rappresentazione dei fatti, in relazione alle presunzioni relative al conto cassa.

2. Considerazioni in tema di accertamenti notificati a società estinte

Nel caso sottoposto al loro esame, i Giudici della C.T.P. di Salerno hanno esaminato profili attinenti a due tipi di accertamento: quello a società estinte, in seguito alla novella di cui all'art. 28 del D.Lgs. 21 novembre 2014, e quello analitico-induttivo di cui all'art. 39, comma I, lett.d), del D.P.R. n. 600/1973).

Il primo motivo di ricorso, infatti, si è concentrato esclusivamente sui profili attinenti la sfera procedimentale dell'accertamento.

Giova ricordare la posizione assunta dalla Commissione tributaria in aderenza all'ordinanza, n. 13912 del 22/5/2019, dei giudici di legittimità secondo cui: *"qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal Registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale l'obbligazione della società non si estingue, il che sacrificerebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, fossero limitatamente (come nel caso di società a responsabilità limitata) o illimitatamente responsabili per i debiti sociali. I soci, peculiari successori della società, in maniera non dissimile a quanto avviene per gli eredi nei confronti del soggetto deceduto, subentrano dunque in tutti i rapporti facenti capo all'ente, e dunque anche nei debiti della società estinta"*.

Nel caso di specie, è stata sollevata questione di carenza di legittimazione attiva e capacità processuale da parte della società estinta (e dei relativi organi sociali). Il motivo palesato da tale obiezione è relativo non alla legittimazione

delle operazioni di accertamento dell'Agenzia, bensì, alla correttezza del procedimento notificatorio. Infatti, secondo quanto sostenuto dalla ricorrente, l'Agenzia avrebbe dovuto notificare il provvedimento impositivo direttamente ai soci divenuti successori della società, risultando quest'ultima, in ragione dell'intervenuta cessazione, priva della sua capacità processuale.

Al fine dunque di analizzare tale prima doglianza, si richiama l'estratto del comunicato del Consiglio Nazionale Forense, nella pubblicazione datata 11.03.2015 (1) denominato: *"gli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese, tra norma generale e "norma in deroga", alla luce dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014, (pubblicato in g.u. n. 277 del 28 novembre 2014 serie generale)"*.

Il Consiglio Nazionale Forense, al fine di commentare la norma appena varata, riportava quanto segue: *"2.2. - L'interpretazione delle nuove disposizioni, segnatamente della portata dell'art. 28 D.Lgs. n. 175/14, è stata affidata dall'Agenzia a due Circolari: la n. 31/14 e la n. 6/15 del 19 febbraio 2015. Nel primo intervento l'Agenzia si è affrettata ad affermare che trattasi di norma procedurale, che troverebbe applicazione "anche per attività di controllo fiscale riferite a 6 società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del decreto". Nel secondo intervento, derivante dalle risposte ai quesiti rese in occasione di Telefisco 2014, l'Agenzia ha affinato la propria posizione, nel senso che ha effettuato le seguenti ulteriori precisazioni: i) La salvezza dei termini di prescrizione e decadenza. Per l'Agenzia non è dubitabile che l'ultrattività non possa spingersi sino a violare i termini di decadenza dell'azione intervenuta nelle more. Quindi, se anteriormente all'entrata in vigore della legge 175/14 fosse già decorso il quinquennio, ogni attività di controllo e contenziosa sarebbe preclusa. (ii) La notifica degli avvisi alle società cancellate secondo le nuove regole. L'Agenzia ha precisato che, a seguito dell'entrata in vigore della norma, d'ora in avanti gli avvisi saranno notificati secondo le nuove regole. In realtà, le regole sono conseguenti alla fictio della sopravvivenza delle società estinte e la loro creazione è la naturale declinazione "dell'esistenza in vita" per cinque anni dell'organismo societario. Non di nuove regole dovrebbe, quindi, parlarsi ma di adattamento delle regole attuali, sia sotto l'a-*

spetto sostanziale che processuale, ad una figura giuridica tenuta in vita normativamente. Il primo impatto riguarderà l'individuazione del soggetto destinatario della notifica degli atti di accertamento e riscossione, costituito non già dai soci (eredi universali ante novella) ma dalla stessa società estinta, la quale sarà legittimata ad impugnare gli atti notificati. Quanto al luogo della notifica, l'avvenuta cancellazione dopo la liquidazione dovrebbe aver comportato anche la chiusura della sede; conseguentemente, da parte dello scrivente si ritiene che l'eventuale notifica degli atti alla residenza del legale rappresentante in carica a quel momento, se il suo nominativo risulterà dagli atti, ai sensi dell'art. 145 c.p.c. dovrà ritenersi valida e non opponibile".

Tanto premesso, in merito al primo motivo di contestazione, si ritiene che i giudici abbiano correttamente interpretato la fattispecie disciplinata dall'articolo 28 del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 e che, quindi, abbiano fondatamente rigettato il primo motivo di contestazione.

3. Considerazioni in tema di accertamento analitico-induttivo, fondato sul giudizio di "economicità" della gestione.

Il secondo aspetto di interesse dell'atto impugnato, ed oggetto di annotazione, attiene all'accertamento analitico-induttivo.

Si rammenta, sul punto che, ai fini delle imposte dirette, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), ultimo periodo, del D.P.R. n. 600/1973, l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti. Inoltre, l'art. 62-sexies del D.L. n. 331/1993 stabilisce che gli accertamenti di cui alle suddette disposizioni possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore.

A fornire un qualificato supporto interpretativo, in ordine a tale tipologia di accertamento, sovrviene l'indirizzo giurisprudenziale di legittimità più recente, conforme all'orientamento già consolidato, affermando il principio secondo cui il giudice tributario può ritenere valido l'accertamento analitico-induttivo, anche qualora a base del ragionamento posto a suo fondamento vi sia un solo ed unico elemento indiziario, purché sufficiente a fondare la pretesa impositiva (co-

me anche nel caso del cd. tovagliometro).

Nel caso in esame si ritiene utile ragionare su due capi della parte motiva della pronuncia in rassegna qui di seguito riportati.

a) Contabilità asseritamente ritenuta inattendibile

L'utilizzo di una rettifica della dichiarazione con metodo analitico-induttivo richiede, quale condizione indispensabile ma non sufficiente, che la contabilità aziendale sia ritenuta inattendibile secondo i termini di cui all'art. 1 del D.P.R. 16 Settembre 1996 n. 570. Tuttavia è bene rammentare l'insegnamento che ci proviene dalla consolidata giurisprudenza: qualora l'Ufficio abbia sufficientemente motivato circa l'inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste di bilancio, ancorchè in presenza di una contabilità formalmente regolare, lo stesso ufficio può desumere in via induttiva, anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti il reddito del contribuente, utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombendo sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni.

Nel caso di specie, l'unica contestazione ravvisabile dai rilievi dell'Agenzia, in relazione al citato articolo, risulta quella relativa alle irregolarità del conto cassa laddove, irragionevolmente, pur riportando tale conto un saldo progressivo sempre molto elevato (in relazione all'attività svolta), nel corso del medesimo esercizio, si faceva sistematicamente ricorso a finanziamenti infruttiferi erogati dai soci.

Orbene, si evidenzia che il Collegio giudicante ha ritenuto tale rilievo riguardante il saldo elevato del conto cassa sufficiente a dimostrare una complessiva inattendibilità della contabilità.

b) Sul riconoscimento induttivo dei costi

In relazione a tale punto è opportuno effettuare una prima precisazione. In tema di accertamento "induttivo" ci si può trovare di fronte a due differenti casi:

Accertamento "analitico-induttivo", che tende a ricostruire la posizione reddituale di un soggetto, considerando sia le risultanze contabili che altri elementi conoscitivi comunque raccolti.

Accertamento "induttivo puro", che tende a ricostruire la posizione reddituale del contribuente, prescindendo dalle risultanze contabili.

Da un punto di vista procedimentale, la differenza sostanziale tra le due tipologie di accerta-

mento è che l'ufficio può procedere alla stima "forfettaria" dei costi sostenuti e non documentati solamente in relazione all'accertamento "induttivo puro" in caso di accertamento "analitico-induttivo" ogni costo riconosciuto deve inevitabilmente risultare da elementi certi. La stessa C.T.P. di Salerno, con una sua recente pronuncia ha ribadito questo principio ormai consolidato *"va rilevato che la natura analitico-induttiva della ricostruzione dei ricavi non consente di riconoscere l'invocato abbattimento forfettario dei costi sostenuti consentito, diversamente dalla vicenda in esame, solo in presenza di ricostruzioni induttive (pure) ed in assenza di contabilità ovvero perché non è stato possibile procedere al controllo della documentazione contabile"*.

Nella fattispecie oggetto della sentenza in rassegna, si verteva in tema di accertamento analitico-induttivo, pertanto, sarebbe da ritenersi indebito il riconoscimento forfettario della misura dei costi ottenuto dal contribuente dato il contesto in cui si operava e, tenuto conto della tipologia di accertamento adottata, si imponeva una diversa e, segnatamente, analitica rideterminazione del reddito.

Tuttavia, i Giudici hanno correttamente ritenuto di dover riconoscere la componente di costi, ancorchè non documentata dal contribuente. Ciò appare corretto in considerazione del fatto che lo stesso ufficio aveva ritenuto le restituzioni delle provviste finanziarie ai soci una mera *fictio* adoperata al solo fine di occultare acquisti di merce non fatturata (a cui poi applicava percentuale di ricarico media per la determinazione dei ricavi evasi). Dunque, nella fattispecie in disamina, la tassazione del reddito accertato al netto di tali costi, oltre che logica, risulta coerente con un criterio di tassazione ispirato all'effettiva capacità contributiva.

4. Conclusioni

In conclusione, la sentenza in oggetto, impeccabile relativamente agli aspetti inerenti alla soggettività e legittimazione delle parti processuali, si presenta altrettanto condivisibile nella sua parte sostanziale, seppure sarebbe stata auspicabile una motivazione supportata da maggiori dettagli in ordine agli elementi che hanno formato il convincimento del Giudice.

Gianluigi Montoro

L'INATTIVITA' DELLA PARTE ONERATA DI INTEGRARE IL GIUDIZIO DETERMINA L'ESTINZIONE DEL PROCESSO

Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione IV, 15 febbraio 2019, n. 344

Pres. Pasquariello - Rel. Sessa

Procedimento e processo – Omessa chiamata in giudizio dei litisconsorti – Disposta dal collegio giudicante in capo alla parte ricorrente l'integrazione del contraddittorio nei confronti dei litisconsorti pretermessi – Eccepite plurime difficoltà in ordine alla tentata attività di notificazione nei confronti dei litisconsorti - Irrilevanza delle giustificazioni addotte a discolpa del mancato perfezionamento delle notifiche – Sussiste – Omesso perfezionamento dell'integrazione del contraddittorio – Sussiste - Mancata ottemperanza all'ordinanza per inattività della parte onerata per irrilevanza delle giustificazioni addotte a discolpa – Sussiste – Estinzione del giudizio – Consegue

L'omessa integrazione del giudizio nei confronti dei litisconsorti pretermessi, a seguito di ordinanza emessa dal collegio giudicante, determina l'estinzione del giudizio per inattività della parte onerata.

Né rilevano le difficoltà palesate da chi ne era gravato in quanto non potevano essere di ostacolo al puntuale adempimento di quanto richiesto gli eccepiti trasferimenti e decessi di alcuni dei litisconsorti, in quanto le relative variazioni avrebbero potuto essere agevolmente conosciute dall'odierno ricorrente mediante le trascrizioni dovute per legge presso i pubblici uffici.

Tant'è che per la chiamata in causa degli eredi dei litisconsorti deceduti la parte onerata avrebbe potuto svolgerla collettivamente ed impersonalmente presso il loro ultimo domicilio in mancanza della prescritta comunicazione all'A.F.

Da quanto esposto non può che discendere la necessaria estinzione del giudizio per inattività della parte onerata ai sensi dell'articolo 45 del decreto legislativo numero 546 del 1992.

Svolgimento del processo

Il signor S.M., così come rappresentato e difeso, proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento in rettifica numero 1055 del 6 febbraio 2017 emesso in materia di imposta municipale propria dal Comune di Battipaglia per l'annualità 2012.

Attraverso detto atto l'Ente determinava l'imposta, le sanzioni e gli interessi dovuti in relazione a due immobili così come meglio individuati in atto.

Al riguardo, nel convenire in giudizio:

- 1) il Comune di Battipaglia;
- 2) l'Agenzia del territorio, Ufficio del catasto di Salerno; precisava:

1. che era proprietario per 2/3 di un'unità immobiliare nel Comune di Battipaglia, censita al foglio 3, particella 446, sub 4, e successivamente demolita;

2. che, la stessa, successivamente ricostruita, veniva accatastata nuovamente risultando gli immobili in essa ricompresi, ovvero sei appartamenti e sei autorimesse, ad egli intestati *pro indiviso*;

3. che, pertanto, non era l'unico proprietario dei beni appartenenti per 1/3 ad altri soggetti sia quali originari proprietari sia come successori di questi;

4. che detti beni non risultavano né agibili

né completati; eccepiva:

1. la violazione dell'articolo 74, comma 1, della legge numero 342 del 2000 attesa la mancata attribuzione della rendita catastale ed il mancato accatastamento; la circostanza che le risultanze catastali restituivano una situazione diversa rispetto a quella di cui all'impugnato avviso;

2. la violazione dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica numero 380 del 2001, ovvero la carenza del certificato di agibilità.

Concludeva chiedendo l'accertamento della differente situazione di fatto e, comunque, l'accoglimento del ricorso e la condanna dei convenuti al pagamento delle spese di lite e di una somma per responsabilità aggravata ai sensi dell'articolo 96 del codice di procedura civile.

Si costituiva in giudizio il Comune di Battipaglia contestando quanto *ex adverso* dedotto.

Evidenziava di aver rettificato l'impugnato avviso con attribuzione al ricorrente della proprietà risultante dalle visure catastali e quantificando l'imposta a partire dai dati denunciati in catasto con apposita procedura DOCFA.

Precisava che:

1. la normativa invocata dalla parte non si applicava alla fattispecie in questione;

2. le rendite iscritte in catasto sulla base di una dichiarazione di parte dovevano considerarsi giuridicamente riconosciute dal dichiarante e, pertanto, non necessitavano di alcuna notificazione (*Cfr.* Cassazione, sentenza numero 19943 del 2010);

3. la mancanza del certificato di abitabilità, diversamente dall'inagibilità, non rilevava atteso che l'avvenuto accatastamento comportava l'assoggettabilità a tassazione dei beni.

Concludeva chiedendo il rigetto del ricorso e la condanna della parte al pagamento delle spese di lite. Si costituiva in giudizio anche l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Salerno, contestando quanto *ex adverso* dedotto.

Evidenziava che aveva effettuato una ricognizione dei beni dei quali il ricorrente era proprietario, precisando che il classa-

mento di quelli in categoria C/6 coincideva con quello proposto dalla parte in data 3 settembre 2008, mentre la sola rendita di quelli in categoria A/2 era stata leggermente aumentato per effetto di una lieve differenza sulla consistenza. Precisava comunque che in data 30 luglio 2009 aveva notificato al soggetto che aveva presentato il DOCFA apposita variazione di classamento, per cui la rendita non poteva più essere quella ante demolizione né quella proposta dalla parte, ma quella variata a seguito dell'attività posta in essere.

Concludeva chiedendo il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese di lite opportunamente maggiorate per la refusione delle spese del procedimento di mediazione.

Il signor S.M., così come rappresentato e difeso, proponeva un secondo ricorso avverso un provvedimento di rettifica del precedente avviso di accertamento numero 1055 del 6 febbraio 2017 emesso, per l'eliminazione dei riscontrati errori materiali, sempre dal Comune di Battipaglia in materia di imposta municipale propria per l'annualità 2012.

Al riguardo, nel convenire in giudizio solo l'Ente impositore, eccepiva che l'operata sostituzione lasciava comunque in vita il provvedimento impositivo iniziale dopo averlo depurato dagli errori.

Invero - trascurando una serie di considerazioni poste sotto forma di domanda e non di eccezione rilevava che l'Ente avrebbe dovuto annullare l'atto precedente, attesi i presupposti invalidanti sui quali si fondava. Eccepiva la violazione degli articoli:

1. 3 della legge numero 241 del 1990;

2. 7 della legge numero 212 del 2000;

3. 56 del decreto del Presidente della Repubblica numero 633 del 1972; nonché del decreto legge numero 5 del 2012.

Concludeva chiedendo sostanzialmente l'annullamento dell'impugnato avviso. Si costituiva in giudizio il Comune di Battipaglia contestando quanto *ex adverso* dedotto. Evidenziava di aver rettificato l'impugnato avviso con attribuzione al ricorrente della proprietà risultante dalle visure catastali e quantificando l'imposta a partire dai dati

denunciati in catasto con apposita procedura DOCFA.

Concludeva chiedendo il rigetto del ricorso. Spese vinte.

Il signor S.M., così come rappresentato e difeso, proponeva un terzo ricorso avverso l'atto di attribuzione di nuove rendite catastali di un fabbricato *pro indiviso* non notificatogli dall'A.F. Conveniva in giudizio:

1. il Comune di Battipaglia;
2. l'Agenzia del territorio, Ufficio del catasto di Salerno; ripercorrendo sostanzialmente le questioni sottese ai precedenti giudizi così come instaurati ed evidenziando che, mancando la notifica dell'atto di variazione o di attribuzione della rendita, la stessa era del tutto inutilizzabile con evidenti riflessi sulla pretesa avanzata dal Comune di Battipaglia in materia di imposta municipale propria.

Concludeva per l'annullamento degli avvisi di accertamento I.M.U. per l'anno 2012 con condanna dei convenuti al pagamento delle spese di lite e di una somma per responsabilità aggravata ai sensi dell'articolo 96 del codice di procedura civile.

Si costituiva in giudizio il Comune di Battipaglia contestando quanto *ex adverso* dedotto.

Concludeva, previa ricostruzione dei fatti, chiedendo il rigetto del ricorso e la condanna della parte al pagamento delle spese di lite.

L'A.F. si costituiva in giudizio contestando quanto dedotto dalla parte. Eccepiva, tra l'altro, l'inammissibilità del ricorso stante l'indeterminatezza della domanda e la mancata specificazione dell'impugnato atto.

Evidenziava, inoltre, che il ricorrente non aveva indicato l'atto impugnato e, qualora quest'ultimo fosse stato l'avviso di liquidazione I.M.U. lo stesso, a parte l'evidente divieto del *ne bis in idem*, sarebbe stato comunque proposto oltre il termine di legge. Concludeva per l'inammissibilità ovvero il rigetto del ricorso. Spese vinte come da allegata nota. Successivamente il ricorrente depositava apposite istanze di riunione dei giudizi.

Nella seduta del 23 maggio 2018 il Collegio, riuniti i ricorsi, ordinava alla parte la

chiamata in causa di tutti i comproprietari. In esito a quest'ultima il ricorrente, adducendo una difficoltà oggettiva di adempiere all'ordinanza in questione nel termine indicato, chiedeva una proroga dello stesso.

Nella seduta del 19 dicembre 2018, il Collegio, sentito il relatore in pubblica udienza ed esaminati gli atti in camera di consiglio, si riservava la decisione.

Successivamente, sciolta la riserva in data 13 febbraio 2019, decideva come da dispositivo.

Motivi della decisione

Osserva il Collegio la mancata ottemperanza all'ordinanza relativa alla chiamata in causa di tutti i comproprietari dei beni sottesi agli impugnati atti. Invero, le difficoltà palesate non avrebbero potuto essere di ostacolo al puntuale adempimento di quanto richiesto anche perché, sebbene nelle more trasferiti o defunti, le relative variazioni avrebbero potuto essere agevolmente conosciute dall'odierno ricorrente mediante le trascrizioni dovute per legge presso i pubblici uffici.

Comunque, a tutto concedere, manca agli atti la documentazione attestante la chiamata in causa dei signori P.A., P.A. e P.C. oltre che degli aventi causa dei signori P.E. e P.R..

A tale ultimo riguardo il Collegio precisa che la chiamata in causa degli eredi di questi ultimi avrebbe potuto essere effettuata collettivamente ed impersonalmente presso il loro ultimo domicilio in mancanza della prescritta comunicazione all'A.F. Da quanto esposto non può che discendere la necessaria estinzione del giudizio per inattività della parte onerata ai sensi dell'articolo 45 del decreto legislativo numero 546 del 1992.

Evidenti ragioni di equità e di giustizia sostanziale inducono comunque alla compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Commissione, sciolta la riserva in data 13 febbraio 2019, dichiara l'estinzione del giudizio per inattività del ricorrente. Spese compensate.

L'ISTITUTO DELLA RIMESSIONE IN TERMINI E' APPLICABILE AL RITO PROCESSUAL-TRIBUTARIO

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. VI, 18 febbraio 2019, n. 363
Pres. Cervino, Rel. Spella

Svolgimento del processo

Procedimento e processo – Istituto della rimessione in termini – Applicabilità al rito processualtributario – Sussiste – Ictus occorso al ricorrente in pendenza dei termini per ricorrere – Fatto impeditivo alla tempestiva proposizione dell'impugnazione – E' tale – Invocata la rimessione in termini – Applicabilità – Sussiste

L'istituto della rimessione in termini ex art. 153 c.p.c. è pacificamente applicabile anche al processo tributario, ed anche con riferimento alle decadenze ad esso esterne, come l'impugnazione degli atti impositivi. Esso presuppone un fatto impeditivo della tempestiva proposizione dell'impugnazione estraneo alla volontà della parte, e quindi non imputabile, delle cui prova essa è onerata, avente carattere di assolutezza e non di impossibilità relativa, né tantomeno di mera difficoltà, in rapporto casuale determinante con il verificarsi della decadenza. Ciò premesso, in ipotesi di ictus occorso al ricorrente durante le decorrenza dei termini per impugnare l'atto impositivo costituisce fatto impeditivo alla tempestiva proposizione dell'impugnazione, estraneo alla volontà e dunque certamente non imputabile ed avente carattere di assolutezza e quindi autorizzante la rimessione in termini ai fini dell'impugnazione dell'atto impositivo.

Con ricorso ritualmente notificato P.O. impugnava l'avviso di presa in carico notificato dall'agente della riscossione il 31.01.2018 conseguente l'intimazione di pagamento emessa ai sensi del combinato disposto degli artt. 19 D.Lgs. n. 472/1997 e 68 D.Lgs. n. 546/1992 che dava esecuzione alla sentenza della CTP di Salerno n. 3919/07/2017 del 6.09.2017 notificatagli dalla Agenzia delle entrate-direzione Provinciale di Salerno.

Il ricorrente ha eccepito *in primis* l'omessa notifica dell'intimazione di pagamento; in via subordinata chiedeva di essere rimesso in termini per il ricorso considerato che l'intimazione gli veniva notificata il 9.10.2017 ed egli veniva colpito da *ictus* il 12.11.2017 come da documentazione medica che allegava al ricorso; nel merito, quindi, eccepiva la nullità dell'atto impugnato per omessa motivazione e per errata quantificazione delle somme dovute; per errata quantificazione, in particolare, delle sanzioni che venivano calcolate sulla base dell'originario accertamento senza tener conto del tributo come rideterminato nonché degli interessi. Esso, quindi, chiedeva l'accoglimento della domanda per quanto di ragione.

L'Agenzia delle Entrate-direzione provinciale di Salerno si è costituita in giudizio rilevando, in via preliminare che il ricorso era inammissibile in quanto l'avviso di presa in carico non rientra tra gli atti impugnabili; ed invero l'atto presupposto era stato ritualmente notificato al contribuente il 9.10.2017, come da avviso di ricevimento che produceva, sicché ben poteva essere

impugnato dal contribuente (anche considerando che la malattia che l'aveva colpito era intervenuta successivamente, ovvero il 12.11.2017); nel merito rilevava la correttezza del proprio operato; in particolare richiamava l'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992 in ordine alla riscossione del tributo e alla determinazione del quantum (anche con riferimento alle sanzioni) dopo la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale. Il ricorrente presentava, successivamente, memorie facendo presente che l'avviso di presa in carico era atto autonomamente impugnabile, in ragione dell'impossibilità sopravvenuta dell'impugnazione dell'atto prodromico; che il ricorso era stato tempestivamente presentato, in quanto a fronte della notifica dell'atto impugnato avvenuta il 31.01.2018 egli aveva notificato il ricorso il 30.03.2018 (e, dunque, nei termini di legge); ribadiva, infine, quanto oggetto di ricorso.

Motivi della decisione

Il ricorso va accolto per le ragioni che seguono.

Invero, l'istituto della rimessione in termini ex art. 153 c.p.c., comma 2 - pacificamente applicabile anche al processo tributario, ed anche con riferimento alle scadenze ad esso esterne, come l'impugnazione degli atti impositivi (Cass. nn. 11664/16, 12544/15, 8715/14, 3277/12) - presuppone un fatto

impeditivo della tempestiva proposizione della impugnazione, estraneo alla volontà della parte, e quindi non imputabile, della cui prova essa è onerata (Cass. nn. 23323/13, 19836/11), avente carattere di assolutezza, e non di impossibilità relativa, né tantomeno di mera difficoltà, in rapporto causale determinante con il verificarsi della decadenza (Cass. 8216/13).

Orbene, nella ipotesi al vaglio, ritiene questa Commissione che l'*ictus* occorso al ricorrente, come da documentazione medica che produceva, durante la decorrenza dei termini per impugnare la intimazione (notificatagli il 9.10.2017, a fronte dell'evento accaduto il 12.11.2017) costituisce un fatto impeditivo della tempestiva proposizione della impugnazione, estraneo alla sua volontà, e, dunque, certamente non imputabile, avente carattere di assolutezza, ciò che consente la rimessione in termini ai fini della impugnazione dell'intimazione, atto presupposto della censurata presa in carico. Il ricorso va in conseguenza accolto. La natura delle questioni trattate giustifica ampiamente l'integrale compensazione delle spese del procedimento.

P.Q.M.

- accoglie il ricorso e, per l'effetto, rimette in termini il ricorrente per l'impugnazione dell'intimazione di pagamento.
- spese compensate.

IL TERMINE DI 20 GIORNI PER IL DEPOSITO DEI DOCUMENTI E' PERENTORIO

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. VI, 18 febbraio 2019, n. 364**
Pres. Cervino - Rel. Orilia

I. Procedimento e processo tributario – Costituzione in giudizio di parte resistente – Mancato rispetto dei termini – Conseguenze

II. Procedimento e processo tributario – Produzione di documenti – Mancato rispetto dei termini di cui all'art. 32 del D.Lgs. 546/92 – Natura – Perentoria – Inammissibilità della documentazione tardivamente prodotta – Sussiste

III. Tributi locali – Tari – Accertamento della base imponibile – Competenza dell'ente Comune anziché del concessionario della riscossione – Sussiste – Onere della prova riguardo l'avanzata pretesa tributaria – Grava sull'ente impositore – Mancato assolvimento dell'onere della prova in sede processuale – Nullità dell'atto impugnato – Consegue

to che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi in causa. Le eccezioni tardive, dunque, non possono essere prese in considerazione dal giudice al fine di decidere la causa.

II. Ai sensi degli art. 32 del D.Lgs. n. 546/92, la produzione di documenti deve avvenire venti giorni prima dell'udienza di trattazione. Tale termine è da considerarsi perentorio, anche in assenza di espressa previsione legislativa, sia per lo scopo che persegue sia per la funzione che adempie rispetto al principio di difesa e a quello del contraddittorio. Il mancato rispetto del termine è sanzionato a pena di decadenza dall'attività di produzione e i documenti prodotti oltre il termine non potranno essere considerati al fine di decidere. Ne consegue che resta inibito al giudice di fondare la propria decisione su un documento tardivamente prodotto, anche nella ipotesi di acquiescenza della controparte.

III. Fino all'attuazione delle disposizioni contenute nel comma 9 bis dell'art. 14 del d.l. n. 201 del 2011, la base imponibile della Tari si basa sulla superficie calpestabile delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano, dichiarate o accertate ai fini della Tarsu. Per procedere all'accertamento di una maggiore superficie calpestabile, rispetto a quella dichiarata dal contribuente, spetta all'Ente, non al Concessionario della riscossione, porre in essere la serie di attività procedurali finalizzate alla verifica dei dati contenuti nella denuncia, secondo la procedura preordinata dalla legge.

I. Costituisce principio giurisprudenziale ormai consolidato che la costituzione della parte resistente in giudizio oltre sessanta giorni dalla notifica non comporta l'inammissibilità della costituzione medesima, ma la decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di meri-

Svolgimento del processo

Avverso avviso di accertamento di maggiore imposta, emesso dalla SO.GET SPA, per conto del Comune di Camerota relativo a Tari per le annualità 2014-2015-2016, propone formale e rituale ricorso la società V.L.P. s.a.s. di B.R. & C, in persona del legale rappresentante p.t. B.R., rappresentata e difesa dagli Avv.ti N.B. e A.V., eccependo l'infondatezza della pretesa fiscale.

La società premette in fatto che esercita l'attività stagionale di villaggio turistico dal 1 giugno al 30 settembre e nel restante periodo dell'anno la struttura resta chiusa, ovvero inutilizzata.

L'attività svolta consiste nella locazione di piccoli alloggi situati in prossimità della porzione di spiaggia data in concessione alla medesima società, con annessi servizi.

Sottolinea che in sede di conversione del plesso da campeggio a villaggio turistico provvedeva alla relativa denuncia di occupazione ai fini Tarsu rilevando le aree non tassabili (aree adibite a strade, sport, verde non attrezzato).

La denuncia originaria qualificava la superficie tassabile in mq. 2.069,64.

Un successivo sopralluogo del Comune determinava l'area tassabile in mq. 2.888,50, escludendo le superfici non tassabili). Tale superficie veniva successivamente ridotta a mq. 2.552,00 per l'effetto del successivo abbattimento di n. 12 villini (e conseguente imputazione dell'area a verde non accessibile). Sottolinea che sulla base di tali determinazioni comunali ha soddisfatto il proprio obbligo impositivo. Successivamente, senza preventiva richiesta documentale, a seguito di accesso presso la struttura, la SOGET SPA, notificava avviso di accertamento in rettifica attraverso il quale riportava a tassazione ulteriori mq. 3.172,00 senza specificare quali aree intendeva riportare a tassazione.

La società ricorrente, in diritto, eccepisce la carenza di motivazione, carenza di istruttoria, in quanto le risultanze rettificative della superficie dell'immobile in contesa non sono state portate a conoscenza; sottolinea la mancanza di allegati documentali.

Eccepisce l'erroneità della rettifica in aumento dell'area tassabile (aree escluse dalla tassazione). Ribadisce che lo stesso avviso riporta a tassazione le aree esterne del villaggio turistico costituite da aree a verde non accessibili, zone intercluse inaccessibili etc. Aree precedentemente escluse dalla tassazione e che per le loro caratteristiche e per obiettive condizioni di non utilizzabilità non possono produrre rifiuti.

Invoca a riguardo l'art. 62, comma 3, per quanto concerne l'applicazione del tributo. Sottolinea che la TARI si applica a tutti i locali e alle aree a qualsiasi uso destinati purché siano produttivi di rifiuti. L'esclusione dal pagamento del tributo in caso di mancanza della potenzialità di produzione dei rifiuti si rinviene nella natura stessa di tassa ovvero di corrispettivo per lo smaltimento dei rifiuti. Precisa che l'area scoperta riportata a tassazione è accessoria allo svolgimento dell'attività e, pertanto, la stessa deve essere esclusa da una autonoma tassazione. Elenca le aree e le superfici calpestabili del villaggio turistico a cui si aggiungono alcune porzioni di aree adibite a sosta, transito e manovra degli automezzi, nonché una piccola spiaggia data in concessione demaniale.

Per quanto riguarda le superfici che devono essere esentate dall'imposta in oggetto si riporta alla perizia tecnica giurata allegata al ricorso introduttivo.

Eccepisce la carenza di potere accertativo della SOGET, la giuridica inesistenza dell'avviso di accertamento emesso da società privata; l'estraneità al presupposto impositivo relativamente ai mesi di mancato esercizio dell'attività, in quanto riporta a tassazione l'intero anno, senza concedere le dovute riduzioni del caso; l'illegittimità della quota variabile delle zone pertinenziali;

Eccepisce, altresì, l'illegittimità della pretesa infedele denuncia in quanto sanziona l'originaria denuncia che è stata il risultato di una procedura partecipata dal medesimo Comune; l'inapplicabilità della sanzione per infedele denuncia e l'esimente per obiettiva incertezza. Sottolinea che la buona fede del contribuente si è concretizzata nel fatto che il pagamento dell'imposta per

le aree ritenute tassabili è stato sempre assolto appena ricevuta la richiesta del Comune. Eccepisce l'illegittima/plurima ripetuta sanzione per infedele denuncia in quanto irrogata a tutti gli avvisi di accertamento inerente le altre annualità. Invoca sul punto Sent. Corte di Cassazione 16 settembre 2016, n. 18230.

Nel merito sottolinea l'applicabilità della tariffa residenziale abitativa agli alloggi del villaggio turistico per cui l'avviso andrebbe comunque rideterminato nel quantum. Rileva il mancato preventivo contraddittorio documentale e la violazione del principio di leale cooperazione;

sottolinea che l'avviso è illegittimo poiché non si può accertare la maggiore superficie rilevante ai fini della tassazione sulla produzione di rifiuti urbani senza contraddittorio; l'illegittimità dell'accesso e l'inutilizzabilità dei presunti dati poiché le risultanze sono state ottenute in violazione della normativa di settore; l'illegittimità dell'avviso emesso su un anno di imposta diverso da quello oggetto di verifica e carenza di informativa; sottolinea che il tributo non è commisurato alla spesa di smaltimento - benefici ed effetti della raccolta differenziata; l'inapplicabilità retroattiva della legittimazione SOGET a porre in essere gli accertamenti tributari;

Eccepisce la nullità dell'atto per la mancata indicazione del responsabile del procedimento. Conclude per l'accoglimento del ricorso. Allega documentazione.

Nelle successive brevi repliche, nell'insistere nell'accoglimento delle proprie ragioni, rileva la tardività della costituzione in giudizio della SOGET SPA e l'inammissibilità della documentazione tardivamente versata in atti, nonché l'infondatezza delle avverse deduzioni che non replicano effettivamente ad alcuno dei motivi di ricorso.

La SOGET SPA, a sua volta, costituita in giudizio, nel ribadire la legittimità del proprio operato, osserva che gli importi che controparte asserisce di aver versato non sono sufficienti perché corrispondenti alla superficie dichiarata che non è quella effettiva.

Conclude per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

La controversia è stata trattata in pubblica udienza giusta istanza della parte ricorrente. La Commissione dopo un accurato esame delle istanze contrapposte, valutati gli atti di causa, osserva che la SOGET risulta costituita in data 16.01.2019 in violazione del termine previsto dall'art. 32 del D.Lgs. n. 546/92. Parte ricorrente contesta, ai sensi dell'art. 32 D.Lgs. n. 546/92, la costituzione tardiva del concessionario.

La Commissione rileva l'inammissibilità della costituzione del resistente concessionario e, pertanto, implicitamente ritiene inammissibile la produzione in giudizio della documentazione, necessaria per provare la fondatezza della pretesa tributaria, in quanto depositata oltre il termine di legge. Invero il processo tributario conserva una spiccata specificità, correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio. In particolare l'art. 23 del D.Lgs. n. 546/92 prevede espressamente che la costituzione in giudizio del resistente debba avvenire entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato e l'art. 32 del summenzionato decreto prevede che le parti possono depositare documenti fino a venti giorni prima della data di trattazione. Costituisce principio giurisprudenziale ormai consolidato che la costituzione in giudizio oltre sessanta giorni dalla notifica non importa l'inammissibilità della costituzione medesima, ma la decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi in causa (Cass. Civ. sent. n. 8962/05 e n. 2925/10). Pertanto in tale circostanza, deve essere riconosciuto il diritto alla parte resistente di difendersi, così come previsto dall'art. 24 della Costituzione, nonché di produrre documenti ai sensi degli artt. 24 e 32 D.Lgs. n. 546/92, ossia venti giorni prima dell'udienza di trattazione.

Tale termine è da considerarsi perentorio, anche in assenza di espressa previsione legislativa, sia per lo scopo che persegue sia per la funzione che adempie rispetto al

principio di difesa e a quello del contraddittorio.

Da ciò ne consegue che nel caso di produzione di documenti oltre i termini indicati dall'art. 32 del D.Lgs. n. 546/92, tale documentazione non potrà essere considerata al fine di decidere, stante la decadenza della parte alla produzione documentale. Il termine di cui all'art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992 è perentorio, quindi sanzionato con la decadenza. Ne consegue che resta inibito al giudice di fondare la propria decisione sul documento tardivamente prodotto, anche nella ipotesi di acquiescenza della controparte. Da ultimo Sent. Cassazione Civ. n. 29087 novembre 2018. Dunque le eccezioni processuali e di merito contenuti nelle controdeduzioni non vengono presi in considerazione.

Ciò posto, la Commissione ritiene per completezza di esposizione evidenziare che l'ufficio impositore non ha provato il fondamento della maggiore pretesa, né idonea documentazione atta a suffragare il criterio e gli atti istruttori che hanno portato ad una maggiore estensione della superficie imponibile. Ai fini del corretto decidere è tuttavia necessario definire il quadro normativo di riferimento. La tassa sui rifiuti (TARI) è il tributo destinato a finanziare i costi relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti ed è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte suscettibili di produrre i rifiuti medesimi.

Una disposizione ripresa dalla normativa Tares, la cui novità saliente è rappresentata dal concetto di "suscettibilità" di produrre rifiuti, che si lega in sostanza all'utilizzabilità dei locali e delle aree soggette al tributo. Sempre in tema di locali e di aree tassabili si riprendono le tipologie già escluse ai fini Tares: le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative. Per quanto concerne il conteggio delle superfici imponibili e di quelle soggette ad esclusione o riduzione per produzione di rifiuti speciali e assimilati agli urbani, i Comuni utilizzano in regime di Tari le stesse denunciate e/o accertate ai fini dei precedenti prelievi. Non sarà pertanto necessario,

con l'entrata in vigore del nuovo tributo richiedere ai contribuenti di presentare una nuova denuncia.

Il calcolo della superficie continua a prendere in considerazione la superficie calpestabile, rimandando l'applicazione del nuovo criterio della superficie catastale all'avvenuto provvedimento che attesta l'avvenuta completa attuazione delle operazioni di interscambio con i Comuni finalizzata alla determinazione della superficie catastale. Come i precedenti tributi relativi alla gestione dei rifiuti, anche la TARI prende come base imponibile la superficie degli immobili.

Il calcolo verrà fatto sull'80% della superficie catastale delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano. Per cui, fino all'attuazione delle disposizioni contenute nel comma 9 bis art. 14 d.l. 201 del 2011, ossia fino all'allineamento dei dati catastali degli immobili con la toponomastica comunale, il calcolo della Tari si basa sulla superficie calpestabile delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano, dichiarate o accertate ai fini Tarsu (d.l. n. 507/93; d.l. n. 22 del 1997; d.l. n. 152 del 2002) poiché tale dato è già in possesso dei Comuni.

Una volta ottenuto l'allineamento dei dati catastali, spetterà ai Comuni il compito di comunicare ai contribuenti le nuove superfici imponibili adottando le più idonee forme di comunicazione e nel rispetto dell'art. 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente). Dunque i Comuni devono comunicare al contribuente interessato le superfici che risultano inferiori alla predetta percentuale a seguito di incrocio dei dati comunali, comprensivi della toponomastica, con quelli dell'Agenzia del Territorio secondo modalità di interscambio predefinite con provvedimento dell'Agenzia. Invece per le restanti unità immobiliari, la superficie calcolata assoggettabile al tributo è sempre pari a quella calpestabile. A riguardo occorre rilevare che in tema di accertamento delle misure e destinazione delle superfici imponibili l'Ente deve porre in essere una serie di attività finalizzate alla verifi-

ca dei dati contenuti nella denuncia. In sostanza le attività accertative devono essere compiute secondo un percorso preordinato. Occorre rilevare, inoltre, che non risulta attivato il preventivo contraddittorio endoprocedimentale, mediante la richiesta di documentazione utile alla determinazione delle effettive superfici oggetto di imposizione e non risultano riprodotti nel loro contenuto essenziale i dati, gli elementi e le informazioni utilizzati per operare le relative rettifiche.

L'Ente avrebbe dovuto avvalersi delle facoltà istruttorie, previa adeguata informativa al contribuente, al fine di accertare alla presenza dell'interessato, l'effettiva condizione e quantificazione delle aree detenute. È compito dell'Ente accertatore determinare la superficie occupata dal contribuente, e sullo stesso ricade l'onere di provare la fondatezza della sua pretesa specificando il processo logico e la documentazione acquisita per pervenire all'accertamento. Non può fondarsi l'avviso di accertamento sullo scostamento tra la superficie dichiarata e la superficie risultante dagli atti catastali.

La superficie catastale ai fini del tributo non è altro che una superficie fittizia determinata secondo precisi parametri dettati dal D.P.R. n. 138/1998. Tale superficie può considerarsi convenzionale, diretta non già ad accertare la superficie per la tassa sui rifiuti, ma a calcolare il valore, e quindi il reddito ordinario medio di un fabbricato. La superficie imponibile ai fini del tributo, dunque, non è la superficie catastale, quella cioè ricavabile dalla planimetria, ma quella calpestabile, espressa in metri quadrati ed arrotondata al metro quadrato superiore.

In ogni caso il Comune prima di emettere l'avviso di accertamento avrebbe dovuto comunicare l'eventuale nuova superficie al contribuente, così come previsto dall'art. 1, comma 340, legge n. 311/2004 e ciò anche in ossequio al dettato dell'art. 6 legge n. 212/2000 in quanto il dato della superficie catastale non è facilmente individuabile.

Ciò posto, nel caso in esame corre l'obbligo di rilevare che parte resistente, al di là delle mere affermazioni contenute nelle proprie controdeduzioni non fornisce ido-

nea documentazione atta a supportare quanto asserito e, in particolare, a fornire prove del rispetto dell'iter procedimentale posto in essere nell'ambito dei poteri istruttori ai fini del potere di controllo, nonché degli strumenti di controllo predisposti, al fine di verificare le eventuali discordanze, in contraddittorio con il contribuente, tra i dati dichiarati dallo stesso e quelli risultanti dai dati in possesso dell'Ente, né ha fornito a sostegno dei propri assunti alcun elemento tecnico atto a confutare le determinazioni analitiche della parte ricorrente.

Le circostanze evidenziate inducono a rilevare la carenza di motivazione dell'atto opposto. Invero la motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Ente impositore, in relazione alle risultanze dell'istruttoria, al fine di rappresentare l'iter argomentativo seguito per pervenire all'atto impugnato.

Alla luce di tale indirizzo interpretativo, specificamente riferito alla questione del necessario contenuto motivazionale dei provvedimenti del genere qui considerato, appare conseguente ritenere che la carenza di elementi istruttori induce a disattendere l'atto impositivo, risolvendosi nel mancato assolvimento dell'onere probatorio che, in base alla regola generale di cui all'art. 2697 c.c. è a carico dell'ente impositore.

Ciò anche in conformità all'indirizzo espresso dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (Cass. Sez. unite 21 marzo 2017, n. 7155), l'onere di allegazione in riferimento agli atti che rappresentano la motivazione della pretesa tributaria che deve essere applicata nell'avviso.

Per quanto precede la Commissione rileva la fondatezza del ricorso, che, pertanto, va accolto.

Le spese di giudizio, attesa la controvertibilità delle questioni di diritto, vanno integralmente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Compensa le spese di giudizio tra le parti.

E' SOGGETTA A PRESCRIZIONE QUINQUENNALE LA RISCOSSIONE DEI DIRITTI CAMERALI

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Se. V, 15 febbraio 2019, n. 307**

Pres. Baglioni - Rel. Ruocco

Riscossione – Opposizione a intimazione di pagamento – Sanzioni amministrative camerali – Eccezione di prescrizione quinquennale – Applicabilità – Sussiste

La riscossione delle sanzioni amministrative dovute all'ente Camera di Commercio soggiacciono al termine di prescrizione quinquennale.

Svolgimento del processo

Il sig. P.F. ha proposto ricorso nei confronti dell'Agenzia delle Entrate Riscossione di Salerno avverso intimazione di pagamento dell'importo complessivo di € 1.239,31 notificata il 16.3.2018, riferita a n. 2 cartelle di pagamento (di € 630,34 e 608,97) presuntivamente notificate il 15.5.2008 e il 17.5.2008 per crediti della Camera di Commercio di Salerno.

Ha contestato la prescrizione delle cartelle, in base alla sentenza della Corte di Cassazione SS.UU. n. 23397/2016 che aveva stabilito quel termine di prescrizione per le pretese della pubblica amministrazione quello "breve" di cinque anni, eccetto i casi in cui la sussistenza del credito fosse accertata a mezzo di sentenza passata in giudicato, stante l'assenza di notifica di alcun atto interruttivo notificato al ricorrente antecedentemente alla intimazione impugnata.

Contestando inoltre il difetto di motivazione in violazione dell'art. 7 della legge n. 212/2000, e la mancata indicazione della base di calcolo degli interessi, il ricorrente ha richiesto l'annullamento dell'atto impugnato.

Costituitasi in giudizio, l'Agenzia delle Entrate Riscossione con sede in Roma ha preliminarmente chiesto rinvio "nello stato", rientrando la fattispecie nella previsione dell'art. 4 del D.L. n. 119/2018, che aveva previsto l'estinzione di ogni partita di ruolo, affidata all'ADR dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, avente importo residuo fino a mille euro.

L'Agente della Riscossione ha quindi prodotto in giudizio copia degli avvisi di ricevimento delle cartelle all'origine dell'intimazione, sottoscritti dal ricorrente o familiari conviventi, e replicato alle eccezioni di parte ricorrente in materia di difetto di motivazione, errato calcolo degli interessi e prescrizione, chiedendo l'annullamento del ricorso, con vittoria di spese.

Motivi della decisione

Il proposto ricorso appare fondato e va accolto.

Per i crediti oggetto delle cartelle di pagamento cui era riferita l'intimazione impugnata, relativi a sanzioni amministrative dovute alla Camera di Commercio di Salerno, va applicato il termine di prescrizione quinquennale per cui, essendo decorso tale termine tra la notifica delle cartelle, 15.5.2008 e 17.5.2008, e la notifica dell'intimazione di pagamento in data 16.3.2018, la pretesa erariale è da ritenersi prescritta con conseguente annullamento dell'atto impugnato.

Si ravvisano giusti motivi per compensare le spese di giudizio, considerato che la fattispecie rientra nella previsione dell'art. 4 del D.L. n. 119/2018.

P. Q. M.

La Commissione accoglie il ricorso e compensa le spese.

È INVALIDA L'ISCRIZIONE IPOTECARIA NON PRECEDUTA DAL PREVENTIVO CONTRADDITTORIO

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione IV, 15 febbraio 2019, n. 334
Pres. Pasquariello - Rel. Caiazza**

Svolgimento del processo

***I. Riscossione – Iscrizione ipotecaria
– Opposizione – Omesso espletamen-
to del contraddittorio preventivo –
Necessità – Sussiste***

***II. Riscossione – Impugnazione di at-
to successivo alla cartella di paga-
mento – Eccezione di mancata noti-
fica della stessa cartella – Onere del-
la prova – Grava sul Concessionario***

I. L'iscrizione ipotecaria prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973 di cui all'art. 77, in quanto atto destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente, deve essere a quest'ultimo comunicata prima di essere eseguita, al fine di garantire il dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del "contraddittorio endoprocedimentale" costituente principio fondamentale immanente nell'ordinamento e a cui va data attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa.

II. Se il contribuente propone ricorso avverso un atto esattivo, lamentando la mancata notifica della cartella di pagamento, sarà onere dell'agente della riscossione dimostrare l'esistenza della cartella esattoriale e l'avvenuta notifica della stessa, esibendo gli atti originali.

G.P., come in atti rappresentato e difeso, propone opposizione avverso l'iscrizione ipotecaria effettuata dall'allora E T R spa ora Agenzia delle Entrate-Riscossione, con atto del 7/6/2005, sui beni immobili di proprietà del ricorrente siti in Sant'Egidio del Monte Albino (SA) e nel Comune di Angri per un totale di € 76.663,96, pari al doppio del debito tributario di € 38.331,98 risultante dalle cartelle esattoriali aventi ad oggetto svariati tributi, tra cui imposta di bollo e di registro, tasse smaltimento rifiuti, tasse automobilistiche e canoni acqua relativi all'anno 1996.

Il ricorrente eccepisce la mancata notifica degli atti presupposti e la mancata comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria che apprendeva attraverso una visura effettuata presso l'Agenzia del territorio di Salerno.

Espone i seguenti motivi: mancata notifica degli atti presupposti e mancata notifica della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria e chiede di dichiarare illegittima la iscrizione ipotecaria sui beni sopra indicati.

Ha presentato memorie illustrative in data 22.11.2018 con le quali, senza obiettare in ordine alla necessaria comunicazione preventiva di ipoteca, che non risulterebbe provata, in via pregiudiziale di rito solleva l'eccezione di nullità della costituzione in giudizio da parte dell'opponente avvenuta in violazione e falsa applicazione dell'art.11 D.Lgs. n. 156/2015, in quanto si è costituita in giudizio non direttamente a mezzo dei suoi funzionari ma a mezzo avvocato che la rappresenta e difende.

Chiede pertanto l'estromissione dal giudizio con conseguente inutilizzabilità e non valutazione delle argomentazioni difensive. Si è costituito l'Ente impositore che in via assolutamente preliminare deduce e propone i seguenti motivi:

1. Intempestiva e conseguente inammissibilità della proposta opposizione in violazione dell'art. 21 c.1 D.Lgs n. 546/1992 oltre il termine dei 60 gg dalla notifica dell'atto opposto;

2. Sopravvenuta carenza di interesse ad agire con riferimento alle partite contenute nelle cartelle di pagamento affidate all'Agente della riscossione dall'anno 2000 al 2004 e poste alla base dell'iscrizione ipotecaria fino ad € 1.000,00 ex art. 4 DL n.119/2018;

3. Infondatezza dell'opposizione sull'asserita mancata notifica della comunicazione preventiva in quanto l'ipoteca è stata iscritta in data 07/06/2005 e l'obbligo della preventiva comunicazione è stato introdotto con legge n. 106/2011 posteriore.

4. Infondatezza nel merito anche per la regolare notifica delle cartelle di pagamento richiamate la cui prova è data dal deposito dell'avviso di ricevimento della raccomandata con cui è stata spedita la cartella.

5. Regolarità dell'iscrizione ipotecaria e conseguente inammissibilità ed infondatezza della richiesta di risarcimento danni.

Produce in copia conforme all'originale sia gli estratti di ruolo sia le ricevute delle raccomandate di notifica di due delle cartelle esattoriale propedeutiche all'iscrizione ipotecaria.

Chiede il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

La Commissione osserva che non può essere accolta l'eccezione di nullità della costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Va dunque rigettata l'eccezione di carenza di *ius postulandi* proposta dalla parte ricorrente con le memorie difensive (Commis. Trib. Prov., Salerno, Sez. VI).

L'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992, non esclude espressamente la possibilità di avvalersi di un professionista esterno ma prevede solamente una facoltà ed in tal senso va data interpretazione costituzionalmente orientata nel rispetto dello spirito degli artt. 24 e 3 della Costituzione. Dell'assistenza tecnica nel processo tributario si occupa, invece, il successivo art.12, che, nel disporre al comma 1 che "Le parti, diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446 del 1997, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato" si limita a consentire alle parti eccettuate di stare in giudizio personalmente, e, dunque, ai sensi del precedente art.11, ma si guarda bene dall'escludere che anche queste parti possano scegliere di munirsi di difesa tecnica, come è d'altro canto confermato dallo stesso art. 12, che al comma 8 stabilisce che "le Agenzie delle Entrate, delle Dogane e dei Monopoli di cui al D.Lgs. n. 300 del 1999, possono essere assistite dall'Avvocatura dello Stato".

La controparte ha eccepito, preliminarmente, la intempestività del ricorso proposto dal ricorrente. Il contribuente ha prodotto in giudizio l'ispezione telematica eseguita dal ricorrente in data 19.03.2018 e l'opposizione è stata proposta il 15.05.2018 mentre la scadenza era il 18.05.2018 (venerdì).

Il rispetto dei termini perentori appena ricordati appare evidente.

Circa l'eccezione sollevata dal ricorrente per l'avvenuta iscrizione di ipoteca (di cui si assume l'illegittimità sia per la mancanza del preavviso di cui all'art. 50 D.P.R. n. 602 del 1973) la Commissione osserva che l'iscrizione ipotecaria prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77 in quanto atto destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente, deve essere a quest'ultimo comunicata prima di essere eseguita, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del "contraddittorio endoprocedimentale", che costituisce un principio fondamentale im-

manente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa.

Compete all'agente della riscossione assolvere all'onere della prova circa la corretta e tempestiva notificazione degli atti della riscossione attraverso la produzione delle relate o degli avvisi di ricevimento, laddove l'iter seguito sia quello della notificazione a mezzo del servizio postale.

Le copie fotostatiche degli estratti di ruolo ai fini della prova della validità dell'attività di riscossione dei tributi sono prive di qualsivoglia valore di legge in quanto, l'estratto di ruolo rappresenta un mero elemento amministrativo-contabile interno del Concessionario.

L'unico documento idoneo a certificare la legittimità dell'attività riscossiva è la cartella di pagamento, con la conseguenza che la mancata produzione in giudizio dell'atto su cui si fonda il diritto di credito vantato nei confronti del contribuente genera l'inefficacia del medesimo, tenuto anche conto che il contribuente in sede di ricorso aveva già disconosciuto la documentazione prodotta dal Concessionario. Pertanto, se il contribuente propone ricorso avverso un atto dell'agente della riscossione lamentando la mancata notifica della cartella di pagamento, sarà onere dell'agente dimostrare l'esistenza della cartella esattoriale, dimostrare l'avvenuta notifica della stessa e esibire in originale la cartella, cosa che non è avvenuta nella fattispecie.

Anche priva di efficacia probatoria risulta il timbro del Concessionario sulle copie fotostatiche prodotte non essendo lo stesso equiparato ad un pubblico ufficiale con il potere di attestare la conformità all'originale dei documenti prodotti.

Il comma 2-bis dell'art. 77, D.P.R. n. 602 del 1973, introdotto con d.l. n. 70 del 2011,

che obbliga l'agente della riscossione «a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1, non “innova” (soltanto) - se non sul piano formale - la disciplina dell'iscrizione ipotecaria, ma ha (anche e prima ancora) una reale “valenza interpretativa”, in quanto esplicita in una norma positiva il precetto imposto dal rispetto del principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario che prescrive la tutela del diritto di difesa dei contribuenti mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del “contraddittorio endoprocedimentale” ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. Principio il cui rispetto è dovuto da parte dell'amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario.

Nel caso di specie alla mancata notifica della comunicazione preventiva consegue la illegittimità della iscrizione ipotecaria ed il conseguente ordine di cancellazione.

Stante la novità e particolarità della questione le spese possono compensarsi. Risultano assorbite tutte le altre questioni poste dalle parti.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Dichiaro la illegittimità della iscrizione ipotecaria e ne ordina la cancellazione. Compensa le spese di lite.

L'ERRORE IN DICHIARAZIONE È EMENDABILE CON L'IMPUGNAZIONE DELL'ISCRIZIONE A RUOLO

Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione VI, 18 febbraio 2019, n. 368
Pres. e Rel. Cervino

I. Notificazioni a mezzo pec – Eccezione di nullità della notifica per carenza di firma digitale – Proposizione del ricorso – Sanatoria della nullità per raggiungimento dello scopo dell'atto – Applicabilità dell'art. 156, comma 3, c.p.c. – Sussiste

II. Riscossione – Cartella di pagamento – Liquidazione delle imposte – Omessa considerazione di dati rilevanti per la determinazione dell'obbligazione tributaria contenuti in dichiarazione integrativa della precedente – Deducibilità degli stessi in sede giudiziale – Ammissibilità – Emendabilità della dichiarazione nell'ambito del processo tributario di impugnazione della cartella esattoriale – Possibilità – Sussiste – Opposizione, in sede contenziosa della maggiore pretesa tributaria anche oltre i termini e modalità della dichiarazione integrativa – Sussiste

I. L'eccezione di illegittimità dell'atto impugnato notificato a mezzo pec perché sprovvisto di firma digitale è destituita di fondamento. Invero a riguardo va osservato che l'art. 156, comma 3, c.p.c. sancisce che la nullità, non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato. Tale principio si può applicare anche in

tema di notifiche a meno PEC. Nel caso di specie, l'effettiva conoscenza dell'atto che consegue alla consegna telematica dello stesso nel luogo virtuale, ovvero nell'indirizzo di PEC, determina il raggiungimento dello stesso scopo perseguito dalla previsione legale del ricorso alla PEC. Di conseguenza risulta inammissibile l'eccezione con la quale si lamenta il vizio procedimentale, senza prospettare anche le ragioni per le quali l'erronea applicazione della regola processuale abbia comportato per la parte una lesione del diritto di difesa o possa comportare altro pregiudizio per la decisione finale del giudice.

II. Il contribuente in sede contenziosa può opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal Fisco, anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di controllo automatizzato, allegando errori commessi nella redazione della sua dichiarazione tributaria e incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa e dall'istanza di rimborso. Ne consegue che, nell'ottica di valutazione della fondatezza della pretesa tributaria, allorché i fatti e gli elementi, interpretati secondo la normativa fiscale, denotino un risultato diverso da quello esposto nella dichiarazione dei redditi, la stessa può essere sempre modificata in sede contenziosa e, dunque, anche dopo la fase di accertamento o riscossione del tributo.

Svolgimento del processo

Avverso cartella esattoriale relativa ad Ires e Iva per l'anno di imposta 2014, propone formale e rituale ricorso la società F.A., in

persona del legale rappresentante p.t., rappresentato e difeso dall'Avv. C.G., eccependo l'infondatezza della pretesa fiscale.

La parte ricorrente premette in fatto che esercita nel Comune di San Gregorio Magno, l'attività di commercio al dettaglio di mobili, nonché di piccola falegnameria per la realizzazione di mobili. Eccepisce l'illegittimità per assoluta erroneità.

Sottolinea che nell'anno di imposta 2014 per cause a lui non imputabili ha presentato una dichiarazione fiscale a zero, ovvero senza nessun dato né ai fini delle imposte sul reddito, né ai fini IVA nonostante avesse regolarmente istituito le scritture contabili ed adempiuto a tutti gli obblighi di registrazione ed annotazione. Tale dichiarazione reca anche l'indicazione di soggetto escluso dalla elaborazione dello studio di settore. Da tale dichiarazione, senza alcun dato impositivo, non scaturisce alcuna obbligazione tributaria.

Ribadisce che il contribuente ha presentato dichiarazione integrativa indicando tutti i dati che avrebbero dovuto essere indicati nella dichiarazione, con indicazione delle imposte da versare. Invoca il principio della Cassazione in merito alla emendabilità della dichiarazione.

Deposita a riguardo la dichiarazione Unico 2015 completa di tutti i dati reddituali e quelli, rilevanti ai fini IVA con la liquidazione delle imposte dovute.

Eccepisce la nullità per violazione degli artt. 26 e 60 D.P.R. n. 600/73.

Rileva che è nulla la cartella priva di firma digitale e notificata in formato PDF.

Sottolinea che solo il formato .p7m garantisce l'integrità ed immodificabilità del documento informatico. Conclude per l'annullamento dell'atto impugnato. Allega documentazione.

Nelle successive memorie aggiuntive nell'insistere nell'accoglimento delle proprie ragioni, deposita in allegato documentazione inerente la contabilità.

L'Agenzia Entrate di Salerno, a sua volta, ritualmente costituita in giudizio, nel ribadire la legittimità del proprio operato e con-

trodurre alle eccezioni sollevate, osserva, in particolare, che risulta esclusa la rettifica della dichiarazione successivamente all'avvio dei controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Conclude per il rigetto del ricorso.

La controversia è stata trattata in pubblica udienza giusta istanza di parte.

Motivi della decisione

La Commissione dopo un accurato esame delle istanze contrapposte, valutati gli atti di causa, preliminarmente osserva che costituita di fondamento è l'eccepita illegittimità dell'atto impugnato notificato a mezzo pec perché sprovvisto di firma digitale. Invero a riguardo va osservato che l'art. 156, comma 3, c.p.c. sancisce che la nullità, non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato. Tale principio si può applicare anche in tema di notifiche a meno PEC.

Le SS.UU. della Cassazione (18.04.2016, n. 7665) hanno statuito che è valida la notifica tramite PEC se l'atto ha raggiunto il suo scopo. Il risultato dell'effettiva conoscenza dell'atto che consegue alla consegna telematica dello stesso nel luogo virtuale, ovvero l'indirizzo di PEC, determina il raggiungimento dello stesso scopo perseguito dalla previsione legale del ricorso alla PEC. Di conseguenza risulta inammissibile l'eccezione con la quale si lamenti un vizio procedimentale, senza prospettare anche le ragioni per le quali l'erronea applicazione della regola processuale abbia comportato per la parte una lesione del diritto di difesa o possa comportare altro pregiudizio per la decisione finale del giudice.

L'eventuale irritalità della notificazione di un atto a mezzo di posta elettronica certificata non ne comporta quindi, la nullità se la consegna telematica ha comunque prodotto il risultato della conoscenza dell'atto e determinato così il raggiungimento dello scopo legale.

Il principio è stato anche di recente confermato (Casa. Sez. 1, n. 20625/2017), privile-

giandosi la circostanza, che va valorizzata, secondo la quale la parte ricorrente non fa, in genere, come peraltro nella fattispecie, questione della mancata conoscenza dell'atto inoltrato a mezzo PEC, sicchè deve ritenersi che l'atto, ancorché difforme, in via di ipotesi, dal paradigma legale, ha comunque raggiunto il suo scopo.

D'altra parte, dal quadro normativo, emerge che in nessun caso la legge prescrive che l'atto sia formato in origine come documento analogico o come documento informatico: anzi la natura e le modalità di gestione telematica dei ruoli fanno ritenere piuttosto che l'atto cartella nasca come documento informatico e che la stampa notificata nelle modalità tradizionali sia una mera riproduzione del documento nativamente informatico.

Quanto alla possibilità per il concessionario di riscossione di procedere alla notificazione telematica degli atti occorre ribadire che la stessa può essere eseguita, con le modalità di cui al D.P.R. n. 68/2005, 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. 149 del codice di procedura civile. Tale modalità facoltativa, 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 decreto 24 settembre 2015, n. 159 che ha disposto, con l'art. 14, comma 1, la modifica dell'art. 26, comma 2, Tale soluzione fa richiamo alla normativa generale dettata in materia dal Codice dell'amministrazione Digitale, e segnatamente all'art. 23, comma 2, a lume del quale 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.

Tali elementi sono ritenuti idonei dal Collegio a sorreggere il rigetto della proposta ec-

cezione.

Nel merito della questione la società ricorrente ritiene che le previsioni del D.P.R. n. 600/73, art. 36 bis, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, abbiano carattere eccezionale e non possono trovare applicazione estensiva, posta la possibilità di emendare la dichiarazione sulla base della disciplina di cui all'art. 2, comma 8 bis, del D.P.R. n. 322 del 1998.

A riguardo la Commissione osserva che un recente arresto giurisprudenziale ha ribadito, la facoltà del contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto e di diritto commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria; facoltà esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ai sensi dell'art. 38, D.P.R. n. 602/73, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria.

La dichiarazione fiscale non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, costituendo esse un momento dell'iter volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria.

Ciò posto occorre sottolineare che il nuovo comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/98 non distingue più tra dichiarazione a favore del contribuente e dichiarazione a sfavore. Il termine di presentazione, unico in entrambi i casi coincide con il termine per l'accertamento.

L'effetto riflesso di tale importante equiparazione tra integrativa a favore e integrativa a sfavore è l'allungamento dei termini per porre rimedio a errori od omissioni che hanno determinato il versamento di maggiori imposte o l'emersione di minori crediti.

Dopo l'entrata in vigore del DL. 193/2016, l'art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322/98, prevede che le dichiarazioni possono essere integrate, entro i termini per l'accertamento, per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indica-

zione di un maggiore debito o di un minore credito.

Il riferimento, per quanto concerne i termini, è all'art. 43 del D.P.R. n. 600/73, oggetto di recente revisione da parte della legge 208/2015.

L'attuale formulazione normativa prevede che "gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione." Dunque non si pone un problema di tardività della dichiarazione integrativa, quanto di utilizzo della stessa in sede contenziosa al fine di resistere alla maggiore pretesa tributaria; utilizzabilità senza dubbio ammessa dalla più recente giurisprudenza di legittimità.

Nel caso in esame, dalla documentazione versata in atti risulta una dichiarazione integrativa, completa di tutti i dati sulla base della contabilità che genera un debito di imposta.

La Corte di Cassazione con ordinanza n. 556 dell'11 gennaio 2018, è tornata a pronunciarsi sulla emendabilità della dichiarazione anche in fase contenziosa, questione che, dopo aver registrato il formarsi nella giurisprudenza di indirizzi di segno opposto, è stata affermata in senso positivo con sentenza adottata a sezioni unite n. 13378 del 30 giugno 2016, nella quale la Suprema Corte, risolvendo il contrasto esistente sulla questione ha riconosciuto la possibilità per il contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal Fisco, anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di controllo automatizzato, allegando errori commessi nella sua redazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38, del D.P.R. n. 602/1973.

Dunque la Commissione condivide l'orientamento espresso sul punto dalla Suprema Corte afferma che "se si tratta di un mero errore, anche se spirato il termine di cui all'art. 2, comma 8 bis D.P.R. n. 322/98, la pretesa scaturente dal dato erroneamente dichiarato è comunque contestabile, per non gravare il contribuente di oneri maggiori rispetto a quelli cui è realmente tenuto.

In relazione all'onere della prova e ai relativi criteri di riparto, declinati in relazione alla fattispecie quali quella esaminata, impongono che la ritrattazione della dichiarazione in sede di impugnazione del recupero operato dall'Ufficio sulla base del dato dichiarato, fa ricadere sul contribuente la prova relativa all'errore dichiarativo commesso.

Rilevato che la parte ricorrente non si è limitata ad una generica contestazione dell'atto impugnato, ma con documentazione versata in atti ha assolto *all'onus probandi*, fornendo elementi per una nuova conoscenza o una diversa valutazione dei dati concreti ed effettivi.

Ne consegue che, nell'ottica di valutazione della fondatezza della pretesa tributaria, allorché i fatti e gli elementi, interpretati secondo la normativa fiscale, denotino un risultato diverso da quello esposto nella dichiarazione dei redditi, la stessa può essere sempre modificata, anche in sede contenziosa e, dunque, dopo la fase di accertamento o riscossione del tributo.

Tanto è dirimente per l'accoglimento del ricorso.

In considerazione delle peculiarità della questione esaminata, si dispone la compensazione delle spese di giudizio tra le parti.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso nei sensi di cui in motivazione. Compensa le spese di giudizio tra le parti.

GRAVA SUL DESTINATARIO PROVARE CHE IL PLICO NOTIFICATOGLI SIA PRIVO DI CONTENUTO AL SUO INTERNO

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sezione III, 31 dicembre 2018, n. 5854

Pres. Crespi - Rel. Stassano

Notifica di cartella di pagamento presso il domicilio del destinatario – Presunzione di conoscenza da parte di quest'ultimo – Sussiste – Dedotta inesistenza dei titoli all'interno del plico notificato – Onere della prova riguardo l'asserita carenza di contenuto del plico notificato – Grava sul notificatario – Assenza di circostanze e concrete allegazioni in fatto riguardo la dedotta inesistenza dei titoli all'interno del plico notificato – Fondatezza della doglianza – Non sussiste

In tema di notifica della cartella di pagamento mediante raccomandata postale, la consegna del plico al domicilio del destinatario risultante dall'avviso di ricevimento fa presumere, ai sensi dell'art. 1335 c.c., in conformità al principio di c.d. vicinanza della prova, la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, il quale, ove deduca che il plico non conteneva alcun atto o che lo stesso era diverso da quello che si assume spedito, è onerato della relativa prova. Laddove il destinatario deduca di aver ricevuto una busta vuota, non può limitarsi ad una doglianza indiscriminata per tutti i pieghe ricevuti, ma deve indicare le modalità specifiche - ad esempio la lacerazione della busta - che hanno caratterizzato la consegna.

Svolgimento del processo

Considerato che con ricorso depositato in data 25 Luglio 2018, la s.r.l.s. L'O.D.F. proponeva opposizione avverso avviso di intimazione notificato in data 13 luglio 2018 dall'Agenzia delle Entrate Riscossione, e deduceva:

“Inesistenza delle cartelle esattoriali nelle buste inviate a mezzo posta dalla Equitalia al ricorrente ed evidenziate nella intimazione impugnata”

“Nullità della intimazione di pagamento ... e delle cartelle esattoriali in essa evidenziate”

“Prescrizione dei crediti richiesti con le cartelle esattoriali sottese alla intimazione di pagamento”

“Eccezione di nullità della intimazione di pagamento per inesistenza delle sottese cartelle esattoriali”

“Eccezione di nullità della intimazione di pagamento per mancata notifica ed inesistenza degli atti presupposti”

“Inesistenza dei crediti intimati dalla intimazione di pagamento”; e concludeva per la declaratoria di inesistenza delle cartelle ed estinzione dei crediti e per la declaratoria di nullità dell'atto, con rivalsa di spese. Considerato che si costituiva l'Agente per resistere all'avverso dedotto concludendo per il rigetto della domanda con ogni conseguenza;

Motivi della decisione

Letti gli atti ed esaminata la produzione, Ritenuto che parte ricorrente oppone l'avviso di intimazione nr. 100 2018 9007381304/000 con riferimento a

Cart. 100 2014 Diritti CCIAA di € 334,34 Notif. 07042015 0046827433 00 Salerno 2012

Cart. 100 2016 Diritti dogali 2015 € 7.757,35 Notif.01.10.2016 0014777369 000

Cart. 100 2016 Crediti erariali 2016 € 6.387,97 Notifica 26.12.2016 0022231525 0001

Cart. 100 2017 Crediti erariali 2013 € 5.210,87 Notifica 18.04.2017 0005747961 0001

TF 9031306522/016 Crediti erariali 2013 € 120.361,76 Notifica 01.12.2016

Ritenuto che con il primo motivo di doglianza l'opponente deduce l'inesistenza dei titoli all'interno delle buste inviate dal creditore e ritenuta inammissibile la doglianza quanto all'avvio di accertamento TF 9031306522/2016, per omessa costituzione del contraddittorio nei confronti dell'Amministrazione che ha emesso l'avviso e ne ha curato la notifica, dedotta come carente, al contribuente; Respinta la doglianza nei confronti del costituito Agente per la Riscossione, che invece ha curato la notifica delle cartelle, per l'assoluta genericità della deduzione per nulla circostanziata e priva di concrete allegazioni in fatto, oltreché ovviamente per difetto di prova che grava sul deducente "In tema di notifica della cartella di pagamento mediante raccomandata, la consegna del plico al domicilio del destinatario risultante dall'avviso di ricevimento fa presumere, ai sensi dell'art. 1335 c.c., in conformità al principio di cd. vicinanza della prova, la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, il quale, ove deduca che il plico non conteneva alcun atto o che lo stesso era diverso da quello che si assume spedito, è onerato della relativa prova." (sez. 5, Sentenza n. 16528 del 22/06/2018). Nel momento in cui il destinatario deduce di aver ricevuto una busta vuota non può limitarsi ad una doglianza indiscriminata per tutti i pieghi ricevuti, ma deve indicare le modalità specifiche - ad es. la lacerazione della busta - che hanno caratterizzato la consegna. Ovviamente alla deduzione deve seguire la prova;

Ritenuta inammissibile la seconda doglianza per difetto di deduzione di specifici motivi;

Ritenuto di dover esaminare prima dell'eccezione di prescrizione e di nullità della intimazione per inesistenza delle cartelle, la doglianza sulla mancata notifica delle cartelle, pur richiamando l'orientamento del S.C. che ha affermato la permanenza del regime dell'originario termine di prescrizione del tributo pur dopo la notifica della cartella e ribadendo che la corretta notifica della cartella rende rilevanti i soli eventi estintivi, modificativi ed impeditivi del credito verificatisi successivamente;

Ritenuto che parte resistente ha fornito prova dell'avvenuta notifica delle cartelle Cart. 100 2014 Diritti CCIAA di € 334,34 Notif.07.04.2015 0046827433 000 Salerno 2012 a mani del destinatario in Via Varco della Spina in data 8/4/2015 Cart. 100 2016 Diritti dogali 2015 € 7.757,35 Notif. 01.10.2016A 0014777369 000 mezzo PEC rifiutata dal sistema per indirizzo non valido Cart. 100 216 Crediti erariali 2016 € 6.387,97 Notifica 26.12.2016 0022231525 0001 a mezzo PEC rifiutata dal sistema per indirizzo non valido Cart. 100 2017 Crediti erariali 2013 € 5.210,87 Notifica 18.04.2017 0005747961 000 ex art.26 D.P.R. n. 602/1973.

Ritenuta valida la notifica della cartella nr. 100 2017 0005747961 000 poiché avvenuta ex art. 26 D.R.P. n. 602/1973 non avendo la società provveduto alla indicazione del proprio indirizzo PEC, circostanza rimasta incontestata dall'opponente pure comparso in udienza. Ed invero la riserva in favore di Poste Italiane, della notifica degli atti giudiziari e degli atti tributari processuali e sostanziali, riserva superata con decorrenza 10 settembre 2017 ex art. 1 Lex nr.124/2017, non si estende all'invio della comunicazione ex art. 26 cit. validamente eseguita con affidamento al servizio privato e ritualmente ricevuta (ved. nota C61452261256-9 con medesima stampiglia su comunicazione ex art. 26 in data 24 Marzo 2017);

Ritenuto quanto alle due cartelle notificate a mezzo PEC in data 1^a ottobre 2016 e 26 Dicembre 2016 e rifiutate dal sistema per non essere valido l'indirizzo, ne deve essere ritenuta inesistenza, in quanto non seguite dagli adempimenti necessari in caso di c.d. irreperibilità relativa. Non ignora questo Collegio l'orientamento giurisprudenziale che al rifiuto per fatto del destinatario fa conseguire la ritualità della notifica, cionondimeno non ritiene di dividerlo per l'ovvio rilievo che alla cd. notifica telematica non possono conseguire effetti, per il destinatario, peggiori, o comunque diversi, dal sistema di notifica cartacea. In altre parole la PEC è solo uno strumento di notifica, non un procedimento notificatorio *sui generis*. Ed invero ritiene questo collegio che l'inesistenza della notifica superi anche il rilievo sulla condotta del ricorrente che non ha contestato le circostanze del rifiuto della notifica a mezzo PEC "per indirizzo non valido";

Ritenuto che l'omessa notifica della cartella rende inammissibile la intimazione di pagamento per difetto dell'atto presupposto, che, pertanto deve essere annullata in parte qua;

Ritenuto, quanto ai crediti erariali delle cartelle non notificate che essi sono regolati da prescrizione decennale, e ritenuti non prescritti i crediti di cui alle cartelle ritualmente notificate per non essere decorso né il termine quinquennale relativo al credito periodico per i diritti di iscrizione alla CCIAA, né tanto meno, il termine decennale relativo al credito erariale non periodico "La scadenza del termine - pacificamente perentorio - per proporre opposizione a cartelle di pagamento di cui all'art. 24, comma 5, del D.Lgs. n. 46 del 1999, pur determinando la decadenza dalla possibilità di pro-

porre impugnazione, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito contributivo senza determinare anche la cd. "conversione" del termine di prescrizione breve (nella specie, quinquennale, secondo l'art. 3 commi 9 e 10, della l. n. 335 del 1995) in quello ordinario (decennale), ai sensi dell'art. 2953 c.c.. Tale ultima disposizione, infatti, si applica soltanto nelle ipotesi in cui intervenga un titolo giudiziale divenuto definitivo, mentre la suddetta cartella, avendo natura di atto amministrativo, è priva dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato. Lo stesso vale per l'avviso di addebito dell'INPS che, dall'1 gennaio 2011, ha sostituito la cartella di pagamento per i crediti di natura previdenziale di detto Istituto (art. 30 del d.l. n. 78 del 2010, conv., con modif., dalla l. n. 122 del 2010)."

Ritenuto quanto ai crediti relativi alle cartelle non notificate di non poter delibare il merito della pretesa, ma di doversi limitare alla pronuncia di annullamento dell'avviso di intimazione opposto, dato il carattere impugnatorio del giudizio tributario; Ritenuto di dover accogliere parzialmente il ricorso integralmente compensando tra le parti le spese di lite, stante la reciproca soccombenza;

P.Q.M.

Accoglie il ricorso parzialmente e per l'effetto annulla l'atto impugnato limitatamente a crediti di cui alle cartelle nr. 100 2016 0014777369 000 e nr. 100 2016 0022231525 000, conferma nel resto l'intimazione di pagamento nr. 100 2018 9007381304/000; compensa integralmente spese grado.

IL VIZIO DELLA NOTIFICA A MEZZO PEC È SANATO CON L'IMPUGNAZIONE DELL'ATTO

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno,
Sezione II, 14 febbraio 2019, n. 305**
Pres. Pezza - Rel. Fucci

Notifica a mezzo pec – File allegato in formato pdf anziché p7m – Dedotto vizio di notifica dell'atto informatico – Proposizione del ricorso – Sanatoria del vizio per raggiungimento dello scopo cui era destinato l'atto – Applicabilità dell'art. 156, comma 3, c.p.c. – Sussiste

L'eccezione di difetto di notifica della cartella in quanto effettuata a mezzo Pec con estensione del file .pdf anziché .p7m, è infondata, poiché alla materia si applica l'art. 156 del codice di rito, secondo cui la nullità non può essere mai pronunciata se l'atto abbia raggiunto lo scopo cui è destinato. Conseguentemente, la nullità non può essere dichiarata tutte le volte che l'atto, malgrado l'irritualità della notificazione, sia venuto a conoscenza del destinatario. Il risultato dell'effettiva conoscenza dell'atto, che consegue alla consegna telematica dello stesso nel luogo virtuale, ovvero sia nell'indirizzo di pec, determina, infatti, il raggiungimento dello scopo perseguito dalla previsione legale del ricorso alla pec.

Svolgimento del processo

Il sig. C.G. ricorre contro l'Agenzia delle Entrate-Riscossione di Salerno avverso cartella di pagamento di € 129,15 a titolo di Registro canone radio 2009; di € 9.019,33 a titolo di addiz. Comun. e Region. all'Irpef e IVA 2014 a seguito del controllo automatizzato della dichiarazione modello Uni-

co/2015 ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/73 e dell'art. 54 bis del D.P.R. n. 633/72.

Eccepisce l'inesistenza della cartella per inefficacia della notificazione a mezzo pec con estensione del file in formato .pdf e non .p7m. Conclude per l'annullamento dell'atto, con vittoria di spese, con attribuzione al procuratore antistatario.

Il 21/08/2018 si costituisce l'Agenzia delle Entrate-Riscossione e insiste sulla piena legittimità della notifica a mezzo pec. Conclude per il rigetto del ricorso.

Alla pubblica udienza del 22/11/2018 il difensore del ricorrente eccepisce la nullità della costituzione dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione e della procura all'avvocato del libero foro.

La Commissione assegna all'Agenzia delle Entrate-Riscossione il termine perentorio di giorni 30 dalla comunicazione dell'ordinanza per la diretta costituzione in giudizio e rinvia all'udienza del 24/01/2019.

Il 07/12/2018 l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, in ottemperanza a quanto disposto dalla Commissione, si costituiva in giudizio a mezzo di proprio funzionario. All'odierna pubblica udienza per l'Ufficio nessuno è comparso;

il difensore del ricorrente eccepisce l'inapplicabilità dell'art. 182 c.p.c. al processo tributario stante il disposto art. 12, c. 10 del D. Lgs. n. 546/92.

Motivi della decisione

La Commissione, presa visione di quanto depositato dalle parti ed ascoltato il difensore del ricorrente e il relatore in pubblica udienza, osserva: preliminarmente va presa

in esame la questione della rappresentanza in giudizio della resistente, contestata dal ricorrente.

Questo Collegio alla precedente udienza del 22/11/2018, a seguito di eccezione sollevata dal ricorrente, ordinava alla resistente di provvedere alla diretta costituzione in giudizio entro 30 giorni dalla comunicazione, rinviando all'udienza del 24/01/2019. L'Agenzia delle Entrate-Riscossione, in data 07/12/2018 controdeduceva provvedendo alla nomina di nuovo difensore nella persona di A.C., quale Responsabile del Quadro Direttivo.

Il difensore del ricorrente all'udienza odierna eccepisce l'inapplicabilità dell'art. 182 c.p.c. al processo tributario.

Questo Collegio, contrariamente a quanto sostenuto dalla parte ricorrente, ritiene legittima la posizione dell'Ufficio.

A decorrere dall'1/7/2017, le società del gruppo Equitalia sono sciolte ed estinte e l'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazionale è attribuito all'Agenzia delle Entrate ed è svolto dall'Ente pubblico economico denominato Agenzia delle Entrate-Riscossione, ente strumentale dell'Agenzia delle Entrate.

Pertanto l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, nei cui confronti è proposto ricorso, sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata.

La norma ha esteso, dunque, l'inammissibilità della rappresentanza processuale volontaria anche all'ufficio dell'Agente della riscossione nei cui confronti è proposto ricorso, il quale quindi deve stare in giudizio direttamente, cioè in persona dell'organo che ne ha rappresentanza verso l'esterno o di uno o più suoi dipendenti dallo stesso organo all'uopo delegati, e non può farsi rappresentare in giudizio da un soggetto esterno alla sua organizzazione.

Tanto premesso, per quanto attiene alle conseguenze discendenti dalla costituzione in giudizio di un *falsus procurator*, va osservato quanto segue: è noto "che la mancanza del potere di rappresentanza può essere rilevata in ogni stato e grado di giudi-

zio e che può essere sanata in fase di impugnazione, con efficacia retroattiva e con riferimento agli atti processuali già compiuti, per effetto della costituzione in giudizio del soggetto dotato della effettiva rappresentanza dell'ente stesso, il quale manifesti la volontà, anche tacita, di ratificare la precedente condotta difensiva del *falsus procurator*" (Cass.n. 5343 del 18/03/2015).

Pertanto si ritiene che in tema di processo tributario sia applicabile il disposto di cui all'art. 182 c.p.c., con la conseguenza che il difetto di legittimazione processuale della persona fisica, che agisca in rappresentanza di un altro soggetto, può essere sanato, in qualunque stato e grado di giudizio, per effetto della costituzione in giudizio del soggetto dotato dell'effettiva rappresentanza, che manifesti la volontà di ratificare la precedente condotta difensiva del *falsus procurator* (Cass. 17/2/2016 n. 3084, nonché 2/3/2017 n. 5372).

Relativamente all'eccezione sollevata dal ricorrente circa il difetto di notifica della cartella in quanto effettuata a mezzo Pec con estensione .pdf e non .p7m, si ritiene il rilievo infondato.

Premesso che nulla induce a ritenere la inesistenza della notifica effettuata a mezzo Pec senza modalità di estensione p7m deve ribadirsi il principio, sancito in via generale dall'art. 156 del codice di rito, secondo cui la nullità non può essere mai pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato, vale anche per le notificazioni, anche in relazione alle quali, pertanto, la nullità non può essere dichiarata tutte le volte che l'atto, malgrado l'irritualità della notificazione, sia venuto a conoscenza del destinatario (SS.UU. n. 7665/16, Cass. n. 20625/17).

Il risultato dell'effettiva conoscenza dell'atto che consegue alla consegna telematica dello stesso nel luogo virtuale, ovvero sia l'indirizzo di pec, determina infatti il raggiungimento dello stesso scopo perseguito dalla previsione legale del ricorso alla pec. Sulla specifica questione della necessità della estensione p7m si osserva che secondo i documenti ufficiali dell'Agenzia per

l'Italia Digitale (Presidenza del Consiglio dei Ministri), la firma digitale è il risultato di una procedura informatica - detta validazione - che garantisce l'autenticità e l'integrità di documenti informatici, conferendo al documento informatico le peculiari caratteristiche di: a) autenticità (perché garantisce l'identità digitale del sottoscrittore del documento); b) integrità (perché assicura che il documento non sia stato modificato dopo la sottoscrizione); c) non ripudio (perché attribuisce validità legale al documento).

La stessa Agenzia precisa che la firma digitale in formato dà luogo un file con estensione finale (nel caso del formato CAdES il file generato si presenta con un'unica estensione p7m) e può essere apposta a qualsiasi tipo di file, ma per visualizzare il documento oggetto della sottoscrizione è necessario utilizzare un'applicazione specifica.

Invece la firma digitale in formato PAdES, più nota come firma PDF, è un file con normale estensione, leggibile con i comuni readers disponibili per questo formato; inoltre prevede diverse modalità per l'apposizione della firma, a seconda che il documento sia stato predisposto o meno ad accogliere le firme previste ed eventuali ulte-

riori in formazioni.

Ed infine l'Agenzia certifica la piena equivalenza, riconosciuta a livello europeo, delle firme digitali nei formati CAdES e PAdES.

Recentemente con sentenza n. 10266/18 le SS.UU. della Suprema Corte di Cassazione hanno chiarito che va escluso che le disposizioni tecniche tuttora vigenti (pure a livello di diritto dell'UE) comportino in via esclusiva l'uso della firma digitale in formato CAdES, rispetto alla firma digitale in formato PAdES.

Non sono ravvisabili elementi obiettivi, in dottrina e prassi, per poter ritenere che solo la firma in formato CAdES offra garanzie di autenticità, laddove il diritto dell'UE e la normativa interna certificano l'equivalenza delle due firme digitali, egualmente ammesse dall'ordinamento sia pure con le differenti estensioni.

Considerate le ragioni della decisione e la particolarità della materia trattata, appaiono sussistenti i presupposti per disporre l'integrale compensazione delle spese.

P. Q. M.

La Commissione rigetta il ricorso e compensa le spese.

