



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

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA

Primo semestre

2018

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA
PERIODICO SEMESTRALE

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

EDITORE E PROPRIETARIO

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

info: massimario@commercialistisalerno.it

EDIZIONE A CURA DI

COMMISSIONE GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA

PRESIDENTE

ATTILIO DE PISAPIA

CONSIGLIERE DELEGATO

ORNELLA OROPALLO

REDAZIONE

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

DIRETTORE RESPONSABILE

LUCA DE ROSA

IMPAGINAZIONE E STAMPA

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

Rivista licenziata per la stampa il 3 agosto 2018.

SOMMARIO

NOTE, ARTICOLI E COMMENTI

L'accertamento presuntivo, *nota a Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. V, 6 novembre 2017 n. 4817*

- Andrea Cerruti

pag. 20

Sull'emendabilità della dichiarazione dei redditi, *nota a Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sez. V, 24 novembre 2017 n. 9989*

- Enrico Fasano

” 27

La notificazione telematica della cartella di pagamento: Pec, atto allegato e firma “p7m”, *nota a Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. II, 25 settembre 2017, n. 4124*

- Luciana Capo

” 35

Sull'ottemperanza delle sentenze favorevoli al contribuente non definitive, *nota a Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sez. XII, 11 dicembre 2017, n. 10451*

- Giulia D'Andrea

” 40

L'omessa notifica degli atti presupposti, *nota a Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. staccata di Salerno, Sez. V, 6 dicembre 2017 n. 10356*

- Alessandro Sansone

” 58

TRIBUTI LOCALI

Tributi Locali – ICI aree fabbricabili – Delibera comunale non vincolante – E' onere del contribuente provare le specifiche condizioni di fatto del bene – Consegue

” 7

Contributi consortili – Contestazione del vantaggio fondiario derivante dall'inclusione dell'immobile nel perimetro di contribuenza – Onere della prova in ordine all'effettivo beneficio apportato ad ogni singolo immobile – Incombe sull'ente impositore – Onere della prova in ordine alla corrispondenza tra il beneficio erogato e l'onere contributivo preteso – Incombe sull'ente impositore – Mancata dimostrazione – Illegittimità della pretesa – Consegue

” 9

IMPOSTE E TASSE

ACCERTAMENTO

Accertamento Analitico – Rideterminazione del reddito di impresa – Rettifica delle singole componenti del reddito dichiarato – Valutazione delle prove fornite dal contribuente – Spetta	pag. 11
Accertamento – Accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto – Ricostruzione induttiva dei ricavi sulla scorta delle percentuali di ricarico – Conseguenze	” 18
Accertamento – IRAP professionisti – Apporto di marginale collaborazione occasionale – Entità minima del compenso – Collaborazione non essenziale per l'espletamento dell'attività professionale – Difetto del requisito dell'autonoma organizzazione – Debenza dell'imposta – Non sussiste	” 23
Accertamento delle imposte – Dichiarazione – Valutazione e conoscenza di nuovi dati concreti ed effettivi – Emendabilità e ritrattabilità della dichiarazione anche in sede contenziosa - Ammissibilità – Errori di fatto e di diritto contenuti nella dichiarazione – Dichiarazione quale mera esternazione di scienza o di giudizio e parte dell'iter volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria – Emendabilità della dichiarazione – Conseguenze	” 26
Accertamento per operazioni soggettivamente inesistenti – Mancata prova della buona fede del cessionario – Detrazione Iva – Non Spetta	” 30

CONTENZIOSO

Notifica per mezzo di Pec – Allegazione della cartella di pagamento in copia informatica del documento cartaceo – Conseguenze – Invalidità della notifica	” 33
Processo tributario – Estratto di ruolo – Non preceduto da valida notifica della cartella di pagamento – Impugnabilità – Sussiste	” 33
Giudizio di ottemperanza – Sentenza di accoglimento del ricorso non definitiva – Tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla pronuncia – Omessa corresponsione del rimborso da parte dell'Ufficio – Esperibilità del giudizio di ottemperanza – Sussiste – Passaggio in giudicato della sentenza da ottemperare – Non necessita	” 38
Tributi – Irap – Rimborso delle somme versate in pendenza del giudizio di riassunzione – Cessata materia del contendere – Conseguenze	” 45
Procedimento e processo – Avviso di “presa in carico” – Invalida notifica dell'atto presupposto – Impugnazione – Ammissibilità	” 48
Riscossione – Impugnazione estratto di ruolo – Sussistente valida notifica della presupposta cartella di pagamento – Inammissibilità dell'impugnazione – Sussiste	” 51

RISCOSSIONE

Controversie in tema di rateizzazione di imposte iscritte a ruolo – Competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie – Sussiste pag. 55

Riscossione – Rateizzazione di imposte iscritte a ruolo – Addebito di maggior aggio e interessi di mora – A decorrere dalla notifica del ruolo e non dal successivo provvedimento di sgravio – Illegittimità ” 55

Riscossione – Impugnato atto riscossivo non preceduto da altri – Dedotta intervenuta prescrizione per tardiva notifica della pretesa tributaria – Omessa esibizione in sede contenziosa di atti interruttivi da parte dell'ente riscossore – Intervenuta prescrizione – Sussiste ” 57

INDICE CRONOLOGICO

Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. staccata di Salerno, Sez. XII, 11 aprile 2017 n. 3328	pag. 7
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. VI, 19 maggio 2017, n. 2734	” 11
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. II, 25 settembre 2017, n. 4124	” 33
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. X, 10 ottobre 2017 n. 4353	” 9
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. V, 6 novembre 2017 n. 4817	” 18
Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sez. IV, 7 novembre 2017, n. 9298	” 23
Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sez. V, 24 novembre 2017 n. 9989	” 26
Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sez. XII, 5 dicembre 2017 n. 10254	” 30
Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sez. XII, 11 dicembre 2017, n. 10451	” 38
Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. staccata di Salerno, Sez. XII, 1 febbraio 2018 n. 879	” 45
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. V, 14 febbraio 2018 n. 506	” 48
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. III, 23 aprile 2018, n. 1708	” 51
Commissione tributaria provinciale Salerno, Sez. XIII, 26 aprile 2017 n. 2341	” 55
Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. staccata di Salerno, Sez. V, 6 dicembre 2017 n. 10356	” 57

AREE FABBRICABILI: LA DELIBERA DEL COMUNE NON E' VINCOLANTE AI FINI ICI

**Commissione tributaria regionale Napoli,
Sez. staccata di Salerno,
Sez. XII, 11 aprile 2017 n. 3328
Pres. Oricchio - Rel. Orio**

***Tributi Locali – ICI aree fabbricabili –
Delibera comunale non vincolante – E’
onere del contribuente provare le speci-
fiche condizioni di fatto del bene –
Consegue***

Il valore di mercato stabilito dal Comune sulle aree fabbricabili non è vincolante ai fini del pagamento dell'ICI per il contribuente su cui grava l'onere di fornire la prova di un valore più basso. In tema di ICI, l'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicazione del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi. Il criterio del valore venale consente di attribuire al terreno, già qualificato come edificabile dallo strumento urbanistico generale, il suo valore di mercato, adeguando la valutazione alle specifiche condizioni di fatto del bene e, quindi, anche alle più o meno rilevanti probabilità di rendere attuali le potenzialità edificatorie dell'area.

Svolgimento del processo

In data 28/07/2015 il legale rappresentante di XXX srl, a mezzo del proprio difensore depositava atto di appello avverso la sentenza n. 214/14/15 pronunciata il 15/12/2014 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, sez. XIV, depositata il 20/1/2015, di rigetto del ricorso proposto contro l'avviso di accertamento n. XXX per ICI 2008 per complessive Euro

29.654,00.

La sentenza di primo grado respingeva il ricorso, con spese compensate, ritenendo la rilevanza ai fini della tassazione ex art. 5 D.Lgs. 504/1992 della edificabilità potenziale delle aree rientranti nel comparto edificatorio del Comune di Salerno CPS 13 e 14 alle quali, pur in presenza di un vincolo idrogeologico temporaneo rimosso l'1/07/2010, era stato assegnato un minimo valore di stima di Euro 94,92/mq., in linea anche con la disposizione dell'art. 2 comma 2 cit. D.Lgs. sulla fabbricabilità delle aree tassabili.

Nei motivi di appello il contribuente lamentava la contraddittorietà della sentenza nella parte in cui affermava la teorica edificabilità di aree di cui, di fatto, per la presenza del vincolo, veniva proclamata la inedificabilità, quindi l'erronea determinazione del valore venale dei terreni in cui andrebbero considerati anche gli ulteriori oneri di urbanizzazione e di cui non si è tenuto conto, della riduzione di valore in comune commercio in mancanza del piano di attuazione, e senza considerare poi la sproporzione dei valori attribuiti dal Comune nella stima delle aree edificate. Concludeva per la riforma della sentenza e per la nullità dell'avviso di accertamento. Nelle memorie aggiuntive depositava anche due pronunce della CTR che avevano ritenuto l'inedificabilità in presenza di un vincolo idrogeologico.

Si costituiva in giudizio il Comune di Salerno controdeducendo che l'area è fabbricabile in base alla potenziale edificabilità stabilita nello strumento urbanistico generale indipendentemente dalla sua attuazione, e che si tratta di valori stabiliti ed ancorati alla delibera n. 240 del 2007 concernenti peraltro l'intera zona e non singoli terreni. Concludeva per il rigetto dell'appello, vinte le spese.

All'udienza del 3 aprile 2017, udita la relazione introduttiva, esaminate le argomentazioni di parte, la Commissione si riservava di decidere pronunciando la seguente sentenza.

Motivi della decisione

Il ricorso in appello è parzialmente fondato e va accolto per quanto di ragione.

Nella controversia in esame devono essere affrontati due temi: la rilevanza ai fini di assoggettabilità ad imposta della edificabilità potenziale e l'incidenza del vincolo sul valore venale.

Costituisce principio consolidato in giurisprudenza di legittimità quello secondo cui, in tema di ICI, l'edificabilità di un'area deve essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione, e dalla adozione di strumenti urbanistici attuativi (cfr. Cass. Sez. 6-5, ord. n. 24308 del 29/11/2016, e sent. n.16485 del 5/8/2016). Ed è stato anche precisato che addirittura l'annullamento in sede giurisdizionale, per vizi propri, di tale provvedimento di approvazione, non comportando l'automatica caducazione della delibera di adozione del piano da parte del comune, non consente di ritenere non fabbricabili le aree oggetto degli atti impositivi (Casa. ord. 24308 cit.).

In presenza di vincoli, poi, si osserva che non è esclusa la edificabilità del terreno, benché essa sia sottoposta a particolari controlli preventivi e restrizioni oggettive o temporali, e si tratta di condizioni non di inedificabilità assoluta ma di peculiare destinazione dell'area cui deve omologarsi lo *jus aedificandi*. E la compresenza di vincoli e oneri, che non esclude una potenzialità edificatoria "affievolita" determina una riduzione del valore venale dei beni. *"In tema d'ICI, a seguito dell'entrata in vigore degli artt. 11 quaterdecies, comma 16, del D.L. n. 203 del 2005, convertito nella L. n. 248 del 2005, e 36, comma 2, del D.L. n. 223 del 2006, convertito nella L. n. 248 del 2006, che hanno fornito l'interpretazione autentica dell'art. 2, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 504 del 1992, l'edificabilità di un'area, ai fini della determinazione della base imponibile, da effettuare in base al valore venale e non a quello catastale, deve essere desunta dalla qualificazione attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi, salva, però, la necessità di valutare la maggiore o minore attualità delle potenzialità edificatorie nonché la possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione in ragione delle*

concrete condizioni esistenti al momento dell'imposizione" (cfr. Cass. Sez. 6 — 5, ord. n.12377 del 15/06/2016). In un caso di vincolo di inedificabilità per demanio ferroviario, la Cassazione si è espressa nel senso che l'inclusione di un'area in una zona destinata dal piano regolatore generale a servizi pubblici o interesse pubblico incide senz'altro nella determinazione del valore venale dell'immobile, da valutare in base alla maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, ma non ne esclude l'oggettivo carattere edificabile ex art 2 del D.Lgs. n. 504 del 1992, atteso che i vincoli d'inedificabilità assoluta, stabiliti in via generale e preventiva nel piano regolatore generale, vanno tenuti distinti dai vincoli di destinazione (nella specie, per la realizzazione della linea ferroviaria), che non fanno venir meno l'originaria natura edificabile (cfr. Cass. Sez. 5 sent. n. 14763 del 15/7/2015).

Ai fini della determinazione della base imponibile, fondata sul valore venale, non può allora non tenersi conto della compresenza di tali limitazioni, vincolanti per finalità e tempo (come sussistenti, nel caso di specie, per il vincolo idrogeologico disposto dalla Autorità Bacino Destra Sele per le opere di bonifica del fiume Fuorni e cessato nel luglio 2010), sicché la valorizzazione della residua edificabilità potenziale deve tener conto di tale affievolita potenzialità concreta nell'anno 2008, tale da poter applicare un valore contributivo adeguato ad essa; i valori minimi stabiliti con delibera della Giunta Comunale del 23/2/2007 non risultano aggiornati ai valori commerciali in uso, susseguenti alla crisi economica e del mercato immobiliare, di tal che appare congrua una ulteriore riduzione rispetto al minimo di stima previsto.

Ritiene il collegio, in linea con una concreta attuazione della previsione normativa di cui all'art. 5 comma 5 D. Lgs. 504/92, di poter contenere la riduzione del valore venale dei terreni in comune commercio nel limite di 1/3 di quanto applicato dall'ente comunale (pari ad Euro 94,92 mq. 1/3 = € 63,08). Seguirà a cura dell'ente la rideterminazione dell'ammontare dell'imposta dovuta.

Al parziale accoglimento consegue la compensazione delle spese processuali.

P.Q.M.

Accoglie parzialmente l'appello nei sensi di cui in motivazione. Compensa le spese del grado.

LA DEBENZA DEL CONTRIBUTO CONSORTILE E' SUBORDINATA ALL'EFFETTIVO BENEFICIO DERIVANTE DALL'ATTIVITA' DEL CONSORZIO

Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. X, 10 ottobre 2017 n. 4353
Pres. Abbondandolo - Rel. Fiore

Contributi consortili – Contestazione del vantaggio fondiario derivante dall'inclusione dell'immobile nel perimetro di contribuenza – Onere della prova in ordine all'effettivo beneficio apportato ad ogni singolo immobile – Incombe sull'ente impositore – Onere della prova in ordine alla corrispondenza tra il beneficio erogato e l'onere contributivo preteso – Incombe sull'ente impositore – Mancata dimostrazione – Illegittimità della pretesa – Consegue

In tema di contributi di bonifica, in presenza di specifica contestazione da parte del contribuente del vantaggio fondiario derivante dall'inclusione dell'immobile nel perimetro di contribuenza e della legittimità del provvedimento, incombe sull'Ente impositore l'onere di provare l'esistenza dello specifico beneficio per ciascun immobile derivante dalle opere di bonifica e, attraverso il piano di riparto annuale, di dimostrare la corrispondenza tra il beneficio e l'onere contributivo.

Svolgimento del processo

Con atto notificato il giorno 18 aprile 2016 la Società I. I. F. S.r.l. in persona del legale rappresentante p.t. ha proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno avverso l'Avviso di pagamento n. XXX del Consorzio di Bonifica Integrale Comprensorio Sarno via Atzori n. 01 - Centrale Ortofrutticola - Nocera Inferiore (SA), intimantegli il pagamento di euro 1.186,21 quale contributo dovuto al Consorzio di Bonifica suddetto per l'anno 2016. La società, premesso che nulla era dovuto alla controparte, non avendo tratto i beni di

sua proprietà alcuna utilità dall'azione del Consorzio, non altrimenti dimostrata, e che il provvedimento impugnato oltre ad essere viziato in punto di motivazione, era altresì illegittimo giacché il piano di classifica era stato adottato sotto il vigore di una legge successivamente abrogata, ha chiesto annullarsi la cartella e condannarsi controparte al pagamento delle spese del giudizio.

Il Consorzio di Bonifica si costituiva in giudizio, deducendo che contrariamente all'assunto della ricorrente, non gravava sull'Ente impositore l'onere di provare la sussistenza di un beneficio per i beni del consorziato, essendo invece onere di quest'ultimo dimostrare che non vi era alcuna "utilitas" derivante dalle opere realizzate dal Consorzio, atteso che nella parte motiva dell'atto impugnato risultava richiamato il Piano di Classifica, approvato dall'Autorità Regionale in cui rientrava l'immobile del contribuente.

Concludeva pertanto per il rigetto del ricorso con vittoria di spese ed onorari processuali.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato e merita di essere accolto. Questa Commissione ritiene di aderire all'orientamento, assunto, in maniera convincente, con numerose pronunce dalla Corte di Cassazione, in ordine ai presupposti legittimanti l'imposizione in tema di contributi consorziali, secondo il quale, ai fini della debenza del contributo, si imponga la contestuale esistenza di tre requisiti: 1) la determinazione del perimetro di contribuenza; 2) la necessità che l'individuazione dei contribuenti sia un "*prius*" rispetto all'intervento risanatore o migliorativo e, in sostanza, all'esecuzione dell'opera nell'area comprensoriale; 3) l'esigenza di legittimare la richiesta del contributo con l'accertamento del concreto beneficio per singolo immobile. Esigenza, quest'ultima, ad avviso di questo Collegio, comprovata dall'obbligo per il Consorzio di un piano annuale di riparto delle spese tra i

consorziati per sintonizzare la quantificazione del contributo al vantaggio che di anno in anno si può verificare o no, in misura maggiore o minore rispetto ad altri anni, in relazione al singolo bene, nonché dall'interpretazione autentica, intervenuta con l'art. 35, co. 3, della L.R. della Regione Campania n. 1 del 10 gennaio 2007, dell'art. 13 della L.R. 25 febbraio 2003, n. 4, così come modificato dall'art. 11, comma 1, della L.R. 29 dicembre 2005, n. 24, "nel senso che "restano esclusi dal tributo anche tutti gli immobili che non sono direttamente serviti da opere di bonifica realizzate dagli enti consortili".

Ciò premesso, a prescindere dalla presenza dei primi due requisiti, non può, invece, considerarsi sussistente il terzo, e ciò perché, in base al principio generale ex art. 2967 c.c., in caso di contestazione (Cass.civ., sez.trib., sent. 10.11.2011 n. 23530; sent. 24.2.2012 n.2825; etc.), come nel caso di specie, incombe all'Ente impositore l'onere di provare l'esistenza dello specifico beneficio per ciascun immobile derivante dalle opere di bonifica e, attraverso il piano di riparto annuale, di dimostrare la corrispondenza tra il beneficio e l'onere contributivo, non apparendo, peraltro, ragionevolmente sostenibile la diversa opzione secondo cui sino all'entrata in vigore del nuovo piano conserverebbe efficacia quello già in precedenza attuato, risalente al lontano anno 1996, atteso che non può certo in esso rinvenirsi rapporto di corrispondenza tra onere e

presupposti alla luce delle nuove ripartizioni territoriali.

Al riguardo, né la concessionaria del servizio riscossione, né il resistente Consorzio, cui incombeva il relativo onere, hanno fornito alcuna idonea prova.

Di contro, nel ricorso introduttivo e nelle memorie illustrative la società ricorrente ha dedotto che non sono stati individuati precisamente i fabbricati oggetto di tassazione, e che in ogni caso si trattava di soli edifici e non di terreni ed infine la somma dei valori catastali dei tre immobili è di gran lunga inferiore a quella attribuita dall'Ente Impositore, che corrobora la eccipita mancanza di beneficio, in suo favore, (attesa la non corretta individuazione dei beni e quindi dell'utilità) connesso all'attività del Consorzio.

Per quanto precede, la Commissione, ritenuta assorbita ogni altra doglianza sollevata dalla ricorrente, rileva la fondatezza del ricorso, che, pertanto, va accolto.

Trattandosi di questioni oggetto di giurisprudenza tuttora contrastante, la Commissione ritiene che ricorrano le condizioni per compensare le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e per l'effetto annulla l'atto impugnato. Spese di giudizio compensate.

L'ACCERTAMENTO ANALITICO-CONTABILE DEL REDDITO DI IMPRESA

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. VI, 19 maggio 2017, n. 2734**
Pres. Cervino - Rel. Orilia

Accertamento Analitico – Rideterminazione del reddito di impresa – Rettifica delle singole componenti del reddito dichiarato – Valutazione delle prove fornite dal contribuente – Spetta

Per ragioni di diritto o se risulta violata una delle norme in materia di reddito d'impresa che può comportare variazioni del reddito fiscale rispetto all'utile civilistico, l'Ufficio può utilizzare lo strumento dell'accertamento analitico-contabile dei redditi d'impresa, procedendo alla rettifica delle singole componenti del reddito dichiarato. Ne deriva che tale tipo di accertamento è ammesso se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli contabili, se non sono state esattamente applicate le disposizioni in materia di determinazione del reddito di impresa e se l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione risulta in modo certo da verbali, questionari, da ispezioni e verifiche effettuate dall'Ufficio. Pertanto spetta al contribuente provare la corrispondenza tra i criteri applicati nella determinazione del reddito di impresa dichiarato e i criteri individuati dalla normativa fiscale.

Svolgimento del processo

La società "C.t.s." s.r.l., così come difesa e rappresentata in atti, proponeva ricorso avverso avviso di accertamento col quale l'Agenzia delle Entrate di Salerno, in relazione all'anno d'imposta 2012, aveva recuperato a tassazione un imponibile Ires per € 3.981.344,24 e un imponibile Irap per € 3.114.529,57, nonché accertato iva dovuta per € 41.018,92 e contestato l'omesso versamento di ritenute alla fonte per €

129.584,81.

La pretesa traeva origine da un p.v.c. redatto dalla Agenzia delle Entrate di Salerno - Ufficio Controlli aree Imprese medie dimensioni - in data 1.4.2015 e a cui aveva fatto seguito la produzione di una istanza di accertamento da parte della società accertata, la quale, successivamente, non aveva provveduto al perfezionamento dell'atto di adesione sottoscritto in data 27.11.2015.

Quest'ultima, lamentando preliminarmente la illegittimità dell'atto impugnato emesso in violazione dell'art. 5 bis D. Lgs. n. 218/97 (ante riforma) non avendo l'Ufficio provveduto, all'esito del procedimento di adesione attivato, alla notifica dell'atto di accertamento parziale come concordato; nel merito, per ciascuna delle riprese a tassazione formula proprie dettagliate osservazioni e contestazioni a supporto della eccepita infondatezza dell'atto impugnato.

Lamentando altresì l'omesso esercizio dell'autotutela da parte dell'Ufficio in presenza della palese illegittimità della propria pretesa; il difetto di motivazione dell'atto impugnato stante l'illegittimo acritico rinvio al p.v.c. ed il vizio di delega dello stesso, peraltro, sottoscritto in maniera non intelligibile; previa istanza di sospensione ex art. 47 D. Lgs. n. 546/92, conclude per il suo annullamento con vittoria delle spese di giudizio. L'Ufficio ritualmente costituitosi in giudizio, con articolate note controdeduttive contrasta punto per punto le diverse eccezioni sollevate da controparte e conclude per il rigetto del ricorso e la conseguente conferma dell'avviso di accertamento impugnato, pur evidenziando di aver provveduto all'annullamento in autotutela del rilievo afferente all'omesso versamento di ritenute fiscali per € 129.584,81. Con condanna di controparte al pagamento delle spese di giudizio.

In data 03.03.2017 parte ricorrente deposita articolata memoria con cui insiste come da ricorso introduttivo.

Motivi della decisione

Osserva la Commissione che, preliminarmente, occorra esprimersi sulle eccezioni sollevate in punto di diritto da parte della ricorrente società. Con un primo motivo di doglianza essa eccepisce la violazione e falsa applicazione dell'art. 5 bis D. Lgs. n. 218/97 (ante riforma) non avendo l'Ufficio provveduto alla notifica di un accertamento parziale a seguito di adesione al p.v.c..

Essa è infondata e, pertanto, va disattesa.

Ed invero, così come correttamente rilevato dall'Ufficio, l'invocata disposizione di cui all'art. 5 bis D.Lgs. n. 218/97 non può trovare applicazione atteso che l'istanza di definizione, a fronte della notifica del p.v.c. avvenuta in data 1.04.2015, fu prodotta il 21.06.2015 e, quindi, ben oltre il termine di 30 giorni previsto dalla predetta norma per poter prestare adesione integrale al p.v.c e consentire la emissione di un accertamento parziale previsto dall'art. 41 bis D.P.R. n. 600/73. Va da sé, pertanto, che la istanza di definizione di che trattasi va intesa come prodotta ai sensi dell'art. 6 D.Lgs. n. 218/97 e pertanto, non essendosi perfezionato il conseguente accordo sottoscritto in data 27.11.2015, all'avviso di accertamento impugnato va riconosciuta la sua piena legittima emissione.

In ordine, poi, alla lamentata carenza di motivazione dell'atto impugnato giova rilevarne la sua infondatezza in ragione della sicura legittimità del rinvio ricettizio al p.v.c. operato dall'Ufficio.

La Corte di Cassazione si è più volte pronunciata sulla questione ritenendo pienamente legittima la motivazione *per relationem* a condizione che il rinvio motivazionale dell'avviso di accertamento ad altro atto istruttorio sia adeguatamente motivato (cfr., tra le altre, sent. n. 21030 del 30 settembre 2009).

Così come ha stabilito che, rappresentando l'avviso di accertamento atto conclusivo di una sequenza procedimentale a cui possono partecipare organi amministrativi diversi, esso può essere motivato *per relationem* anche col rinvio pedissequo alle conclusioni contenute in un atto istruttorio (nella specie il p.v.c. della G.G.F.F.) senza che ciò possa arrecare pregiudizio al diritto del contribuente (cfr. Cass. n. 2907 del 10 febbraio 2010). Alla luce del predetto orientamento giurisprudenziale, questa Commissione ritiene pertanto che nel caso di specie, laddove

peraltro le conclusioni a cui erano giunti i verbalizzanti sono state fatte oggetto di qualche rivisitazione, il comportamento operato dall'Ufficio non sia censurabile avendo esso operato sulla base di elementi già noti al contribuente a cui non è stato precluso il pieno esercizio del diritto di difesa.

Così come, da ultimo, va disattesa la eccepita assenza di delega alla firma del medesimo atto impugnato atteso che i firmatari dello stesso, così come è dato evincere dalla documentazione versata in atti, sono stati all'uopo delegati con atto organizzativo del n. 2/2014 a firma del Direttore Provinciale della Agenzia delle entrate - dott. Emilio Vastarella - che, peraltro, ha provveduto anche a sottoscrivere personalmente l'atto impugnato. Non essendovi, dunque, alcun dubbio circa la riferibilità dell'atto impugnato all'organo amministrativo titolare del potere di accertamento, lo stesso va ritenuto indenne da vizi tali da determinarne la nullità.

Tanto premesso, la controversia va affrontata e risolta nel merito.

La pretesa fiscale trova fondamento su diversi rilievi fiscali per cui, ai fini del decidere, occorre procedere con l'esame delle contrapposte posizioni su ciascuno di essi.

Rilievo n. 1 - ripresa a tassazione di imposte e tasse indeducibili per € 400.000,00.

Esso attiene alla divergenza rilevata dai verbalizzanti tra le variazioni in aumento a tale titolo indicate al rigo RF17 del modello di dichiarazione per €. 174.757,00 e l'importo appostato al Conto economico per € 574.757,00.

Al riguardo la parte, pur riconoscendo fondata la contestazione, la ritiene imputabile a negligenza del proprio commercialista per cui chiede la non irrogazione delle relative sanzioni per espressa disposizione dell'art. 6, comma 3, D. Lgs. n. 472/97 secondo cui "*Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi*".

Alla luce della predetta disposizione non v'è dubbio che il contribuente, per evitare qualsiasi penalità derivante da errori e/o omissioni imputabili a terzi, deve dimostrare in maniera certa la propria estraneità ai fatti contestati e, comunque, di aver esercitato in maniera compiuta il proprio dovere di vigilanza sull'altrui operato. Non avendo la parte offerto a questa Commissione alcuna prova al riguardo, il rilievo va ri-

tenuto fondato e, pertanto, confermato.

Rilievo n. 2 - ripresa a tassazione costi indeducibili per complessivi € 14.495,62.

Esso riguarda costi relativi a noleggio autovetture recuperati a tassazione per la differenza tra il valore appostato in Conto economico per € 36.239,05 e la sua quota di variazione in aumento riportata in dichiarazione per € 21.743,43.

La parte contesta la ripresa ritenendo inerente e deducibile l'intero costo contabilizzato assumendo che lo stesso era afferente al noleggio di una autovettura assegnata all'amministratore e, a riprova, versa in atti il relativo contratto di noleggio.

La Commissione, preliminarmente, osserva che a pag. 5 dell'avviso di accertamento impugnato viene evidenziato che le variazioni in aumento dichiarate dalla parte nel rigo F19 della dichiarazione dei redditi ammontano a complessivi € 55.234,00 per cui mal si comprendono, in mancanza di prove da parte dell'Ufficio, le ragioni per le quali, in tale maggiore somma, non possa essere stata già indicata anche la quota di costo indeducibile di cui al rilievo che qui occupa.

Tanto premesso, la Commissione, esaminato il sopra richiamato contratto di noleggio, pur rilevando che l'importo complessivo del noleggio ammonta ad € 36.000,00 e non ad € 36.239,05 come contabilizzato, ritiene di accogliere la tesi difensiva e, pertanto, di annullare il rilievo.

E ciò perché, dimostrati il sicuro sostenimento del costo in parola e la sua operata corretta deduzione ai sensi dell'art. 164 D.P.R. n. 917/86 e ritenuto del tutto irrilevante la lieve differenza tra il costo contabilizzato e quello di cui al predetto contratto (€ 239,05) che potrebbe essere il frutto della contabilizzazione di qualche costo accessorio, non viene ravvisato alcun ostacolo a riconoscerne la piena deducibilità.

Rilievo n. 3 - ripresa a tassazione di sopravvenienze passive per € 125.560,62.

Con esso viene recuperata a tassazione la differenza tra le sopravvenienze passive indeducibili appostate in bilancio per € 216.174,07 e la variazione in aumento per esse indicata al rigo RF32 per € 90.613,45.

Parte ricorrente rileva la illegittimità della pretesa in quanto operata in violazione delle norme vigenti atteso che l'Ufficio non avrebbe tenuto nella dovuta considerazione il principio della competenza economica, vertendo i costi ripresi a tassazione su contributi in c/impianti concessi alla società.

La eccezione è infondata e, pertanto, va disattesa.

Ed invero, al di là di tutte le argomentazioni formulate dalle controparti in ordine al trattamento contabile e fiscale dei contributi in c/impianti, la ricorrente società nulla osserva e dimostra, in concreto, in ordine alla composizione del conto "*sopravvenienze passive indeducibili*" riportante un saldo di bilancio di € 216.174,07. Va da sé, ad avviso di questa Commissione, che se tale era il valore della posta contabile in parola, stante la sua precisa denominazione, la stessa doveva essere fatta oggetto di variazione in aumento nella sua interezza e non per il solo importo di € 90.613,45 di cui, peraltro, la parte non offre alcun elemento indicativo della sua rispondenza al proprio assunto difensivo.

Consegue che il rilievo qui esaminato va confermato.

Rilievo n. 4 - errata indicazione delle variazioni in diminuzione per € 245.302,00.

Esso attiene alla ripresa a tassazione delle differenza tra le variazioni in diminuzione indicate in dichiarazione dalla ricorrente società per € 257.932,00 e quelle di cui la stessa, in sede di contraddittorio, ha fornito giustificazione.

La parte, pur ammettendo la fondatezza del rilievo, ne lamenta comunque la illegittimità in quanto, con una sua conferma, verrebbe determinarsi una inammissibile doppia imposizione. Al riguardo evidenzia che la errata indicazione contestata è frutto di una erronea applicazione del principio di competenza e, pertanto, invoca l'applicazione dell'art. 67 D.P.R. 600/73 anche alla luce della Circolare ministeriale 23/E del 04.05.2010. La Commissione, preso atto di quanto osservato dall'Ufficio nelle proprie controdeduzioni e condividendone i contenuti, anche in ragione del fatto che la parte medesima riconosce l'errore commesso, conferma il rilievo ferma restando la possibilità per quest'ultima di proporre istanza di rimborso ex art. 38 D.P.R. n. 600/73 e/o 21 D. Lgs. n. 546/92.

Rilievo n. 5 - ripresa tassazione della deduzione ACE per € 94.497,00.

Esso attiene all'assoggettamento a tassazione della differenza tra l'ACE dedotta dalla ricorrente società per € 142.144,00 e quella ritenuta spettante dall'Ufficio per € 47.467,00.

La parte evidenzia la erroneità del calcolo operato dall'Ufficio in violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 6, D.L. 201/11 e presenta una propria ricostruzione della posta che

risulterebbe addirittura superiore a quella dedotta dal reddito dichiarato.

Osserva la Commissione che, onde operare un riequilibrio del trattamento fiscale tra le imprese che si finanziano ricorrendo al debito e quelle che si finanziano con capitale proprio, è stato introdotto il cosiddetto ACE, acronimo di Aiuto alla crescita economica. In buona sostanza, con detto incentivo, è stata concessa una deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato dell'importo corrispondente al cosiddetto "rendimento nozionale" dell'incremento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2010. Il rendimento nozionale, definito come aliquota percentuale premiante il rischio di impresa, per il primo triennio di applicazione dell'agevolazione (2011, 2012 e 2013), è stato fissato nella misura del 3%.

Ciò posto osserva ancora la Commissione che nessuna delle due controparti è riuscita, con le proprie argomentazioni, a fornire prova della correttezza dei rispettivi assunti.

Ed invero parte ricorrente afferma di aver calcolato e dichiarato la quota di deduzione ACE applicando l'aliquota del 3% sul capitale netto esistente al 31.12.2011 (€ 4.768.132,00).

Al di là del fatto che il risultato del predetto calcolo determina una deduzione di € 143.043,96 che risulta essere diversa da quella dichiarata per € 142.144,00, è doveroso rimarcare che esso non appare conforme al disposto normativo, laddove viene previsto che la deduzione ACE va calcolata sull'incremento del capitale proprio esistente alla data di chiusura dell'esercizio (2012) rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2010.

Ed al pari appare incomprensibile il comportamento dell'Ufficio che ha fondato la propria pretesa operando il calcolo della deduzione ACE spettante raffrontando il capitale netto al 31.12.2012 (€ 6.356.392,00) con quello risultante al 31.12.2011 (€ 4.768.132,00).

Non avendo a disposizione i dati afferenti al capitale netto risultante al 31.12.2010 ed in particolare quelli indicati dalla parte al Rigo 113 del quadro RS del modello di dichiarazione, questa Commissione rimane impossibilitata a procedere alla precisa determinazione della deduzione ACE spettante alla ricorrente società e, pertanto, provvede all'annullamento del rilievo non avendo l'Ufficio, pur essendovi onerato, fornito prova concreta della fondatezza della

propria pretesa.

Rilievo n. 6 - ripresa a tassazione di perdite su crediti indeducibili per € 129.585,76. Con detto rilievo viene contestata la indeducibilità fiscale di costi contabilizzati per perdita dei crediti vantati nei confronti di due società: la "O.D.L." s.r.l., debitrice di € 90.508,15 e la "V.B.(E.)" Ltd, debitrice di € 39.077,61.

Per entrambe le poste, la ricorrente società ne rileva la deducibilità in ragione della obiettiva impossibilità di riscossione della prima e del fatto che, per la seconda, il soggetto obbligato era stato assoggettato a procedura fallimentare nell'anno 2011. L'Ufficio contrasta l'assunto rilevando la indeducibilità delle perdite in parola alla luce delle previsioni normative in materia: in particolare evidenzia la mancata adeguata documentazione delle stesse e la violazione dell'inderogabile principio di competenza per la determinazione del reddito d'esercizio.

Osserva la Commissione che, a norma dell'art. 101, comma 5 D.P.R. 917/86, le perdite su crediti sono deducibili solo se risultano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali.

Per quanto attiene agli elementi certi e precisi richiesti dalla norma, giova rilevare che essi sussistono quando:

- 1) il credito sia di modesta entità e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso (il credito si considera di modesta entità quando ammonta ad un importo non superiore a 5.000 euro per le imprese di più rilevante dimensione, e non superiore a 2.500 euro per le altre imprese);
- 2) il diritto alla riscossione del credito è prescritto;
- 3) sia stata operata la cancellazione dei crediti dal bilancio in applicazione dei principi contabili.

Alla luce della predetta disposizione, in ordine alla perdita dedotta dalla ricorrente società in relazione al credito vantato nei confronti della società "O.D.L." s.r.l., la Commissione non ritiene sussistente alcuna delle circostanze sopra richiamate, e, pertanto, nella condivisione dell'assunto dell'Ufficio, provvede alla conferma della ripresa a tassazione della posta.

Per quanto afferisce, poi, all'altra contestazione, osserva ancora la Commissione che, stante la sottoposizione a procedura concorsuale della società "V.B.(E.)" Ltd nell'anno 2011, ai fini della deducibilità della conseguente perdita del credito vantato nei suoi confronti, pena la sua

indeducibilità ai fini fiscali, essa doveva essere necessariamente contabilizzata in tale anno. E ciò in ossequio del disposto di cui all'art. 109 D.P.R. 917/86 essendosi, nel medesimo anno 2011, concretizzati i presupposti per la deducibilità della perdita medesima.

Alla luce di quanto innanzi argomentato il rilievo va confermato.

Rilievo n. 7 - ripresa a tassazione di sopravvenienza attiva per € 255.417,69 relative a fatture da ricevere.

La sopravvenienza in esame deriva dalla contestata insussistenza di passività rappresentate dal conto *"Fornitori per fatture da ricevere"* per il quale la parte non aveva fornito prova dell'azzeramento al ricevimento delle relative fatture. Al riguardo quest'ultima, rilevando ancora una volta l'incomprensibile ed illegittimo atteggiamento dell'Ufficio all'esito dell'esame della documentazione esibitagli, evidenzia la infondatezza della pretesa e versa in atti documentazione a supporto del proprio assunto.

Quest'ultimo contrasta invece l'assunto contestando la contabilizzazione della posta in violazione dell'art. 88 D.P.R. n. 917/86.

La Commissione, esaminata la predetta documentazione, ritiene fondato l'assunto difensivo e, pertanto, provvede all'annullamento del rilievo in parola.

Ed invero è stata riscontrata la corretta contabilizzazione di costi di competenza dell'anno d'imposta 2011 per i quali, non essendo la ricorrente società ancora in possesso delle relative fatture, era avvenuta la loro appostazione al conto economico con contemporanea rilevazione della contropartita nel contestato conto *"Fornitori per fatture da ricevere"* che, così come dimostrato dalle copie del libro giornale afferente ad annualità successive, risulta azzerato a seguito della ricezione delle fatture afferenti ai predetti costi.

Rilievi nn. 8 e 9 - ripresa a tassazione di costi indeducibili per € 6.527,50 ed € 95.813,42.

Sul rilievo non viene formulata alcuna osservazione e/o eccezione per cui la Commissione provvede alla sua conferma per evidente acquiescenza da parte della ricorrente società.

Rilievo n. 10 - ripresa a tassazione di costi indeducibili per complessivi € 72.288,63.

La ripresa attiene a costi afferenti a veicoli aziendali per i quali l'Ufficio ritiene che non sia stata fornita giustificativa documentazione. Al riguardo la ricorrente società rileva l'ulteriore infondatezza della pretesa trattandosi di costi

afferenti alle autovetture assegnate ai dipendenti e dedotti in ossequio alla normativa fiscale prevista in materia.

Osserva la Commissione che, se è pur vero che la parte non fornisce alcuna prova del proprio assunto difensivo, non avendo versato in atti né le fatture e né il libro giornale, pur se richiamato in ricorso; è altrettanto vero che l'Ufficio, tanto nell'avviso di accertamento quanto nelle proprie note controdeduttive, ha denotato un superficiale approccio alla motivazione del rilievo, non fornendo alcuna prova circa la attendibilità degli importi contestati che, non coincidenti con quelli risultanti dai bilanci allegati, non consentono a questo Giudice alcuna possibilità di verifica della fondatezza della pretesa fiscale.

Alla luce di quanto innanzi il rilievo viene annullato.

Rilievo n. 11 - ripresa a tassazione di costi indeducibili ai fini Ires per € 2.541.856,00 e ai fini Irap per € 2.745.204,47.

Con detto rilievo è stata contestata la indeducibilità della quota di T.F.M. accantonata in favore dell'amministratore.

Sul punto, ribadendo ancora una volta l'incomprensibile ed illegittimo atteggiamento dell'Ufficio che ha ripreso a tassazione materia imponibile su cui aveva formulato espressa rinuncia, la parte rileva la sicura deducibilità di detti costi in ossequio alle vigenti disposizioni normative in materia. L'Ufficio, invece, ritiene spettante unicamente il costo determinato a norma dell'art. 2120 c.c. in €. 203.348,47 e, pertanto, recupera a tassazione, ai fini Ires, la differenza tra il costo contabilizzato per € 2.745.204,47 e la predetta somma riconosciuta come deducibile e, ai fini Irap, l'intero medesimo costo contabilizzato. Al riguardo alla Commissione preme preliminarmente evidenziare la erroneità della modalità di calcolo utilizzata dall'Ufficio per la determinazione della quota di T.F.M. ritenuta deducibile ai fini Ires.

Ed invero detta quota è stata da esso calcolata sulla base del disposto di cui all'art. 2120 c.c. laddove, in tema di T.F.R., viene stabilito che la relativa quota deducibile nell'esercizio va determinata dividendo l'importo delle retribuzioni dovute ai dipendenti per il numero fisso 13,5. Orbene, al di là del fatto che detta disposizione afferisce al calcolo della quota di T.F.R. dovuto ai lavoratori subordinati all'atto della cessazione del rapporto lavorativo e, certamente, non anche al calcolo del T.F.M. riconosciuto dalle

società al proprio organo amministrativo, è d'uopo comunque rilevare che gli elementi posti a base del calcolo operato dall'Ufficio non risultano per niente appropriati allo scopo e, quindi, cagionano la sicura erroneità dei risultati del calcolo medesimo.

Ciò posto, atteso che, così come dal disposto di cui al citato art. 2120 c.c., la quota di T.F.R. va calcolata dividendo il valore delle retribuzioni dovute ai dipendenti per il numero fisso 13,5, non è agevole comprendere come mai l'Ufficio, per il rilievo che qui occupa, abbia riconosciuto una quota di T.F.M. deducibile riveniente dal rapporto tra l'importo complessivo del T.F.M. (€ 2.745.204,47) ed il predetto numero fisso. Tale modalità di calcolo offre immediatamente il fianco a censure in quanto pone in tutta evidenza la disomogeneità degli elementi utilizzati visto che al numeratore del citato rapporto l'Ufficio pone la contestata quota di T.F.M. accantonata dalla ricorrente società e non, al più, gli emolumenti corrisposti all'amministratore, così come avrebbe dovuto fare nel caso avesse voluto attribuire al T.F.M. la stessa natura insita nel T.F.R.. Tanto premesso, la Commissione passa ad esaminare il rilievo nel merito.

Il T.F.M., quale compenso aggiuntivo a quello ordinario che le società intendono corrispondere all'organo amministrativo al termine del suo mandato, viene stabilito dallo statuto sociale o dall'assemblea dei soci: nel caso in esame esso risulta fissato, così come da documentazione versata in atti, dalla assemblea ordinaria dei soci tenutasi il 18.09.2012.

Per quanto attiene alla ripresa a tassazione della posta in parola ai fini Ires, giova ricordare che l'art. 105, comma 4, D.P.R. n. 917/86 del TUIR consente la deducibilità dell'accantonamento per T.F.M. in base al principio della competenza economica, mentre invece il T.F.M. erogato, in capo al percipiente, a norma dell'art. 17, lett. c) s. D.P.R., viene tassato in via separata a condizione che la concessione dell'indennità risulti da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto e, in mancanza di data certa, la indennità corrisposta sarà soggetta a tassazione ordinaria nell'esercizio di incasso della stessa.

Nel caso che qui occupa, a fondamento della propria pretesa, l'Ufficio assume che l'assenza di un atto a data certa anteriore all'inizio del rapporto di mandato, oltre a non consentire al percettore della indennità di fine mandato la fruizione del beneficio della tassazione separata, implicherebbe altresì la impossibilità per la

società erogante della deducibilità dei relativi accantonamenti secondo il principio della competenza economica e, conseguentemente, il rinvio della deducibilità della intera indennità all'atto della sua effettiva erogazione in favore dell'organo amministrativo.

In buona sostanza esso ritiene che il combinato disposto degli artt. 17 e 105 del TUIR consentirebbe il riverbero delle condizioni previste per la tassazione agevolata in capo all'amministratore della società anche in capo a quest'ultima solo in presenza o meno di atti a data certa anteriore all'inizio del rapporto.

Tale assunto non viene condiviso da questa Commissione.

Al riguardo giova rimarcare che, mentre per un verso il Legislatore ha ritenuto necessario la redazione di un atto con data certa anteriore all'inizio del rapporto ai fini della tassazione delle indennità in capo al percettore dovendo questi dimostrare la loro provenienza da attività lavorative-professionali pluriennali, onde evitare una imposizione progressiva e non sempre proporzionata alla sua capacità contributiva; per altro verso, non si scorgono motivi per i quali il medesimo Legislatore avrebbe dovuto prevedere per la società erogante, comunque assoggettata ad imposizione proporzionale, la deduzione per cassa delle indennità di fine mandato non assistite da atti aventi data certa anteriore all'inizio del rapporto.

E tale convincimento trova sicuro conforto nella norma comportamento 180/2011 dell'A.I.D.C. laddove, in linea con il parere della maggioranza della dottrina, la stessa ha sostenuto che per le società di capitali che abbiano correttamente deliberato l'indennità di fine mandato da corrispondere agli amministratori rimane possibile operare accantonamenti annuali deducibili per competenza, pur in assenza di atto all'uopo redatto in data anteriore all'inizio del rapporto, così come previsto dal citato art. 17 del TUIR.

A tale determinazione l'A.I.D.C. è pervenuta nella considerazione che la disposizione di cui al comma 4 dell'art. 105 D.P.R. n. 917/86 non fa altro che disporre, mediante rinvio all'art. 17, comma 1, lett. c), d) ed f), l'applicazione di quanto contenuto nei primi due commi dell'art. 105 dello s. DPR anche alle indennità ivi individuate. E sempre secondo la detta Associazione tale rinvio è finalizzato unicamente alla individuazione di fattispecie di costi deducibili e non anche delle condizioni richieste ai fini del-

la loro deducibilità.

Alla luce del proprio orientamento e nel convincimento che, come sopra osservato, non appaiono esistenti ragioni per le quali il Legislatore abbia voluto vincolare la deducibilità degli accantonamenti per T.F.M. ad un atto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto stante la insussistenza di intenti elusivi perseguiti dalla ricorrente società, questa Commissione rimane del parere che, così come invocato dalla ricorrente società, alla quota di T.F.M. contabilizzato per € 2.745.204,73 vada riconosciuta la sua intera deducibilità secondo il principio di competenza economica.

Da quanto innanzi argomentato consegue l'annullamento della ripresa a tassazione ai fini Ires dell'accantonamento per T.F.M. per € 2.541.856,00.

Per quanto attiene, poi, alla ripresa a tassazione ai fini Irap dell'accantonamento per T.F.M. per € 2.745.204,47 osserva la Commissione che essa è fondata e, pertanto, va confermata.

Ad avviso di questa Commissione il T.F.M., ai fini Irap, va trattato alla stessa stregua del compenso ordinario previsto per l'organo amministrativo costituendo il primo, come sopra evidenziato, un compenso aggiuntivo del secondo. Orbene, atteso che le indennità corrisposte a qualsiasi titolo agli amministratori, a norma dell'art. 50, comma 1, lett. c bis), D.P.R. 917/86, vanno considerate come reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, va da sé esse risultano indeducibili ai fini Irap per espressa disposizione dell'art. 5, comma 3, D. Lgs. n. 446/97.

Rilievo n. 12 - afferente all'omesso versamento di ritenute per € 129.584.

Al riguardo la Commissione, preso atto di quanto osservato dall'Ufficio nelle proprie controdeduzioni laddove evidenzia di aver provveduto all'annullamento in autotutela del rilievo in parola, provvede alla conferma dell'operato dell'Ente accertatore.

Per tutto quanto innanzi argomentato ed osser-

vato, in via conclusiva, la Commissione rimodula la pretesa tributaria così come evidenziato nella tabella riepilogativa qui di seguito riportata:

N. Tipologia rilievo	Ires	Irap
1. ripresa a tassazione di imposte e tasse indeducibili	€ 400.000,00	€ 0,00
2. ripresa a tassazione costi indeducibili	€ 0,00	€ 0,00
3. ripresa a tassazione di sopravvenienze passive	€ 125.560,62	€ 50.614,17
4. errata indicazione delle variazioni in diminuzione	€ 245.302,00	€ 0,00
5. ripresa tassazione della deduzione ACE	€ 0,00	€ 0,00
6. ripresa a tassazione di perdite su crediti indeducibili	€ 129.585,76	€ 129.585,76
7. ripresa a tassazione di sopravvenienza attiva relativa a fatture da ricevere.	€ 0,00	€ 0,00
8. ripresa a tassazione di costi indeducibili	€ 6.527,50	€ 6.527,50
9. ripresa a tassazione di costi indeducibili.	€ 95.813,42	€ 95.813,42
10. ripresa a tassazione di costi indeducibili	€ 0,00	€ 0,00
11 ripresa a tassazione di costi indeducibili	€ 0,00	€ 2.745.204,47
Totali	€ 1.002.789,30	€ 3.027.745,32

Pertanto, sulla scorta delle proprie determinazioni, manda all'Ufficio per l'applicazione delle relative imposte ed oneri accessori.

In ordine alle spese di giudizio, provvede alla loro compensazione tra le parti in ragione degli esiti del ricorso e della complessità della materia trattata.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Salerno - sezione sesta - definitivamente pronunciando sull'opposizione proposta dalla società XXX s.r.l. accoglie parzialmente il ricorso ai sensi di cui in motivazione e compensa tra le parti le spese di giudizio.

L'ACCERTAMENTO BASATO SUL SOLO RICARICO MEDIO DI SETTORE CONSENTE LA DIMOSTRAZIONE DI ELEMENTI CONTRARI A DISCARICO DEL CONTRIBUENTE

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. V, 6 novembre 2017 n. 4817**

Pres. Baglioni - Rel. Ruocco

Accertamento – Accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto – Ricostruzione induttiva dei ricavi sulla scorta delle percentuali di ricarico – Conseguenze

In presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, l'accertamento su basi presuntive è da ritenersi legittimo. L'Amministrazione finanziaria, pertanto, può procedere, ai sensi dell'art. 39, comma 1°, lett. d, del DPR n. 600/1973, alla rideterminazione induttiva dei ricavi, anche sulla scorta delle percentuali di ricarico. Queste ultime, tuttavia, costituiscono presunzioni semplici, che devono pur sempre essere assistite da requisiti di gravità, precisione e concordanza, di cui all'art. 2729 c.c., e da concreti e significativi elementi. Il solo fatto contestato, ovvero che la redditività dichiarata sia inferiore a quella media del settore di appartenenza, consente al contribuente di giustificare lo scostamento alla luce di ulteriori circostanze concrete.

Svolgimento del processo

La “A. S. s.a.s. di A.A.&C. con sede in A., in persona del legale rappresentante, ed i soci A. A. e S. J., come in atti rappresentati e difesi, presentavano ricorso cumulativo nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso avvisi di accertamento in testa alla società, e in testa ai soci, con i quali venivano accertati, per l'anno d'imposta 2013, maggiori ricavi per € 50.368,00 e un reddito d'impresa di € 34.025,00, per l'attività di “Commercio al dettaglio di carburante per autotrazione”, con l'imputazione ai soci del relativo reddito di parteci-

pazione in relazione alle quote dell'80% e del 20% rispettivamente possedute.

L'accertamento, operato ai sensi dell'art. 39 co. 1 lett. d) del D.P.R. 600/73, era conseguente a verbale della G.d.F, che aveva riscontrato l'esistenza di una deficienza oltre quella consentita tra giacenza fisica e giacenza contabile e una redditività al di sotto di quella tipica del settore che si aggirava intorno al 10%, con perdite dichiarate fin dall'inizio dell'attività.

La società ricorrente eccepiva che la bassa redditività era dovuta al fatto che gestiva l'impianto in virtù di un contratto di comodato e che pertanto era obbligata ad acquistare e vendere il carburante a prezzi prestabiliti dalla società cedente, evidenziando inoltre che l'attività era stata presa in gestione al solo scopo di acquistare in futuro l'impianto essendo già presenti nel settore con altra attività di distribuzione di carburanti. Giustificava quindi gli alti costi del personale con il fatto che il lavoratore dipendente era il cognato del titolare e quindi i redditi sarebbero rimasti in famiglia, infine eccepiva che le quantità di ammanco rilevate dalla guardia di finanza erano talmente esigue da mettere in dubbio l'esattezza del controllo stesso. Concludeva infine eccependo che non potevano essere applicati i ricarichi medi di settore in quanto si trattava di una gestione non libera dell'attività, chiedendo pertanto l'annullamento dell'atto impugnato, con vittoria di spese.

Nel costituirsi in giudizio l'ufficio finanziario replicava puntualmente alle argomentazioni di parte ricorrente, difendendo la piena legittimità dell'accertamento impugnato, di cui chiedeva pertanto la conferma col rigetto del ricorso e vittoria di spese.

Acquisite le memorie illustrative prodotte dai ricorrenti in data 24.04.2017, all'odierna pubblica udienza, ascoltati i difensori delle parti che si riportano alle rispettive argomentazioni e richieste, il Collegio decide come da dispositivo.

Motivi della decisione

La questione posta all'attenzione di questo Collegio, che interessa la società ed i soci, tutti partecipi nel presente giudizio, trae origine da un processo verbale di constatazione della G.d.F. di Sala Consilina, elevato in data 8.8.2013, con il quale erano state accertate delle violazioni in merito alla vendita di carburanti, avendo i militari accertato quantità di benzina per lt. 746, e di gasolio per lt. 10, superiori al calo consentito, quantificando le vendite di carburante non documentate in € 1.144,00 oltre Iva pari ad € 240,00.

In relazione alle quantità di ammanco riscontrate a seguito della verifica, la società aveva provveduto ad indicare l'importo del calo contestato nel registro dei corrispettivi, ed al pagamento della sanzione amministrativa inflitta dall'Agenzia delle Dogane di Salerno, motivando, nel ricorso con istanza di mediazione ex art. 17 bis D. Lgs. 546/92, l'aspetto tecnico che avrebbe inciso sulla misurazione, così come effettuata dalla Guardia di Finanza.

L'Agenzia delle Entrate, richiamando il P.v.c. unitamente agli elementi emersi dalla dichiarazione presentata dalla società per l'annualità 2013, ha ritenuto inattendibili i dati in essa dichiarati in quanto il costo della produzione, confrontato con i ricavi della gestione caratteristica, evidenziava un margine operativo negativo che non era in linea con altre attività similari, per cui determinava i maggiori ricavi, applicando una percentuale di incidenza pari al 96%, in € 50.368,00, rideterminando il reddito in € 34.025,00, al netto della perdita di € 16.343,00, e recuperando le relative imposte ai fini Irap ed Iva in capo alla società ed Irpef in capo ai soci.

Va premesso che la tenuta della contabilità in maniera formalmente regolare non è di ostacolo alle rettifiche delle dichiarazioni fiscali per cui, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, l'accertamento su base presuntiva è da ritenersi legittimo, nel momento in cui il contribuente/società non spieghi le ragioni di tale scostamento (Cass. sent. n.14082 del 7.06.2017).

Su tali presupposti l'Amministrazione finanziaria può pertanto procedere, ai sensi dell'art. 39 comma 1 lett. d) del D.P.R. n. 600/73, alla determinazione induttiva dei ricavi sulla scorta delle percentuali di ricarico.

L'attività accertativa, così come operata dal-

l'Ufficio, riflette unicamente le percentuali di ricarico che, costituendo delle presunzioni semplici, debbono essere assistite dai requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c. e da concreti e significativi elementi, in quanto non è sufficiente, ai fini dell'accertamento dei maggiori ricavi, il solo rilievo da parte del contribuente di una percentuale di ricarico diversa da quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza (Cass. n. 27329/2016). Questo perché l'entità del ricarico non è una variabile indipendente di carattere occasionale, ma è condizionata da una serie di fattori che costituiscono nel loro insieme le condizioni di mercato (ad esempio la situazione di concorrenza esistente in concreto, il settore merceologico, la località e la posizione dell'esercizio); sono prove queste che, se non altrimenti acquisite, devono essere fornite dal contribuente stesso, gravato del relativo onere anche in virtù del principio di vicinanza della prova (Cass. n. 27320/2016).

Dalla documentazione allegata al fascicolo di causa, unitamente a quanto dedotto dal ricorrente nel ricorso introduttivo del giudizio e nelle memorie illustrative, le prove addotte dal contribuente a sostegno delle risultanze contabili-reddituali della società riguardano: i vincoli posti dal comodante in merito al prezzo della fornitura e della vendita; la struttura dell'impianto che consta di una sola colonnina multifunzionale e null'altro; il costo del dipendente che è attratto nell'ambito familiare e che comunque incide sul ricarico; il fatto che l'attività non rientra nel libero mercato ed è vincolata alla concorrenza, l'esistenza di vincoli nella gestione dell'impianto (contratto di comodato e di fornitura); la comunicazione del 25.07.2013 della V. P. s.r.l. sui prezzi di vendita dei carburanti; il fatto che entrambi i soci della società sono titolari di altri redditi di impresa.

Sulla base di tutti tali elementi, il Collegio ritiene valide le argomentazioni dei ricorrenti a sostegno della correttezza delle risultanze contabili, per cui, rilevata l'unitarietà dell'accertamento alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società, di cui all'art. 5 D.P.R. 597/93, e dei soci della stessa (art. 40 D.P.R. 600/73), dispone l'annullamento dell'accertamento nei confronti della società ricorrente e, conseguentemente, degli avvisi emessi nei confronti dei soci.

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

P. Q. M.

La Commissione accoglie il ricorso, ed annulla gli avvisi di accertamento nei confronti della società e dei soci. Compensa le spese di giudizio.

L'accertamento presuntivo

Sommario

1. Premessa.
2. Sui principi costituzionali.
3. Sui fatti di causa.
4. Sul metodo accertativo e sulle presunzioni gravi, precise e concordanti.
5. Sui precedenti giurisprudenziali in materia.
6. Sulla sentenza in esame.
7. Conclusioni.

1. Premessa.

Col fine di rendere un compiuto commento alla sentenza in epigrafe appare opportuno fare un preambolo su alcuni principi enucleati dalla nostra carta costituzionale, descrivere brevemente i fatti di causa richiamando dei precedenti giurisprudenziali in materia e dipoi, analizzare l'iter logico giuridico adottato dalla commissione adita.

Può ritenersi che la normativa tributaria prevede ordinariamente che gli accertamenti tributari siano basati su elementi probatori idonei ad integrare una prova rigorosa della contestazione fiscale, a pena di invalidità degli stessi.

2. Sui principi costituzionali.

Una tale esigenza, del resto, è in qualche modo emanazione degli artt. 53 (capacità contributiva e giusta imposizione) e 97 (imparzialità e buon andamento dell'amministrazione) della Costituzione.

Così come è espressione del fondamentale diritto di difesa, ex art. 24 Cost., il diritto del contribuente di sottoporre alla valutazione dell'organo giudicante la fondatezza delle prove su cui si basa l'attività amministrativa di controllo e accertamento tributario, affinché il giudice possa valutarne, in concreto, il rigore e la persuasività secondo il suo libero e prudente apprezzamento (art. 116 c.p.c.).

3. Sui fatti di causa.

Orbene, la società ricorrente ed i suoi soci proponevano ricorso cumulativo e collettivo avverso gli avvisi di accertamento emanati nei loro confronti dall'Agenzia delle Entrate, la quale accertava in riferimento al periodo d'imposta 2013 maggiori ricavi per € 50.368,00 ed un reddito d'impresa pari ad € 34.025,00 (afferre l'attività di "commercio al dettaglio di carburante per autotrazione).

Consequentemente, l'ufficio procedeva all'imputazione in capo ai soci del relativo reddito di partecipazione in relazione alle quote da loro possedute.

La vicenda in esame trae origine da una verifica fiscale della G.d.F. al culmine della quale si contesta-

va alla ricorrente una redditività al di sotto di quella tipica del settore di appartenenza, anche in virtù del riscontro di alcune violazioni concernenti la vendita di carburante, in particolare, l'esistenza di una deficienza oltre quella consentita tra giacenza fisica e quella contabile.

L'ufficio sulla base degli elementi emersi nel processo verbale di contestazione redatto dai militi ed unitamente a quelli emersi dalla dichiarazione anno 2013 presentata dalla ricorrente, emanava avviso di accertamento ex art. 39 c. 1 lett. d) del DPR 600/73, a mezzo del quale accertando dei maggiori ricavi della società (mediante l'applicazione di una percentuale di ricarico del 96%) rideterminava il reddito della stessa, col fine di recuperare le relative imposte.

4. Sul metodo accertativo e sulle presunzioni gravi, precise e concordanti.

Illustrati i fatti di causa appare opportuno, a parere dello scrivente, soffermarsi sul metodo accertativo perpetrato dall'Ufficio e sui presupposti dello stesso, per comprendere le ragioni di fatto e di diritto che hanno determinato il convincimento della commissione adita.

L'accertamento presuntivo è una metodologia accertativa in cui l'accertamento della conoscenza di un fatto è derivata dalla conoscenza di un altro fatto, per mezzo di un ragionamento logico-inferenziale. L'avviso di accertamento emesso, come nel caso che ci occupa, ai sensi dell'art. 39 c. 1 del Dpr 600/73 in una parte della medesima lettera d), dispone che *"l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti"*.

Le parole adoperate nella normativa tributaria col fine di qualificare le presunzioni che possono essere utilizzate a mezzo di prove nell'accertamento tributario (gravi, precise e concordanti), sono riconducibili alla normativa civilistica ed in particolare alla disciplina dell'art. 2729 c.c. anche per quanto concerne il suo significato giuridico-probatorio.

Posto ciò, l'utilizzo di presunzioni semplici, dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, implica la ragionevole necessità che l'accertamento basato su tali presunzioni deve manifestare un rigoroso rapporto di consequenzialità logica fra premessa e conclusione del ragionamento inferenziale.

Negli anni, la giurisprudenza di legittimità ha precisato il significato di tali requisiti, in particolare si rammenta la sentenza n. 4168 del 22 marzo 2001, attraverso la quale gli ermellini giungono ad affermare: *"con riguardo al requisito di gravità è sufficiente che l'esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica; il requisito di precisione impone che i fatti noti ... non siano vaghi ma ben determinati nella loro realtà storica; con il requisito della concordanza, si prescrive che la prova sia fondata su una pluralità di fatti noti convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto"*.

La fondatezza della prova che si basi su presunzioni

semplici è sempre liberamente valutabile dal giudice secondo il suo prudente apprezzamento a differenza delle presunzioni legali relative, ove l'organo giudicante una volta accertato il fatto noto da cui scaturisce la presunzione legale non può valutare la rispondenza in concreto del nesso inferenziale (essendo lo stesso stabilito *ex lege*) ma solo la fondatezza della prova contraria.

5. Sui precedenti giurisprudenziali in materia.

Fatte queste premesse, appare opportuno richiamare dei precedenti giurisprudenziali che ben si collegano, come si vedrà, al caso in esame.

A tal punto, è utile richiamare la sentenza n. 22938 del 2007 della Corte di Cassazione, la quale afferma che l'accertamento di un maggior reddito determinato con l'applicazione delle percentuali di ricarico medie del settore è da solo insufficiente a determinare l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

Detti valori, qualificati come una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, *"in nessun caso possono giustificare presunzioni qualificabili come gravi e precise, da confortare quindi – da parte dell'Ufficio - con altre risultanze, con altri indizi certi"* che possono ricondurre alla presunta evasione.

Quindi, l'accertamento fiscale non può basarsi unicamente su una variabile sospetta, con conseguente onere della prova a carico del contribuente; tale variabile deve essere accompagnata da ulteriori elementi di segno uguale. Deve essere, proseguono i Giudici di Piazza Cavour, *"ulteriormente assistita da altri elementi, di segno convergente, idonei ad escludere la natura marginale dell'impresa in rapporto alle condizioni relative all'area geografica, all'area urbana, all'area periferica, alla tipologia dell'esercizio, alle condizioni personali del titolare etc..."*;

In merito allo scostamento della percentuale di ricarico applicato dal contribuente rispetto alla percentuale di ricarico mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, giova richiamare anche la sentenza n. 19136/2010 della Suprema Corte.

La suddetta sentenza statuisce che l'Ufficio, non può basare il recupero a tassazione sul solo fatto che la percentuale di ricarico applicata dal contribuente si discosta da quella normalmente utilizzata nel settore commerciale accertato. Pertanto, l'accertamento ha ragione di esistere, solo se, da elementi ulteriori quali l'abnormità e l'irragionevolezza della difformità rilevata, emerge l'inattendibilità della dichiarazione, *"ovverosia la concreta ricorrenza di circostanze gravi, precise e concordanti"*.

Appare utile sottolineare, altresì, l'orientamento tracciato dalla recente ordinanza della Cassazione n. 9932 del 19 aprile 2017.

Quest'ultima ha avuto modo di chiarire, che l'accertamento basato sull'aumento di percentuale di ricarico e da cui si evinca nello stesso, una insufficienza di prove fornite dall'Ufficio, deve considerarsi illegittimo.

I giudici di legittimità affermarono che *"la prova*

fornita dall'Agenzia delle Entrate non è sufficiente, perché lo stesso studio di settore non indicherebbe quale periodo è stato considerato e quali imprese sono state prese a parametro di confronto. Non dunque un onore probatorio ulteriore rispetto a quello richiesto dalla legge, ma l'insufficienza delle prove fornite nell'adempimento dell'onere di legge".

6. Sulla sentenza in esame.

Posto quanto detto, possiamo analizzare la sentenza n. 4817/17 oggetto del presente commento.

La commissione adita nella motivazione della loro statuizione (culminata con l'accoglimento dei ricorsi formulati da parte ricorrente) richiama una sentenza della Suprema Corte la n. 27329/2016 la quale, conferma il pregresso nonché costante orientamento - sopra analizzato - in tema di percentuali di ricarico. La suddetta sentenza testualmente recita *"pare opportuno rilevare che è orientamento consolidato di questa Corte (tra le ultime, Cass. n. 23831 e 23832 del 2016) quello secondo cui, in presenza di scritture contabili formalmente non contestate, l'Amministrazione finanziaria può comunque procedere, ai sensi del citato art. 39, primo comma, alla determinazione induttiva dei ricavi sulla scorta delle percentuali di ricarico, ma poiché queste costituiscono presunzioni semplici, che debbono essere assistite dai requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ. e desunte dai dati di comune esperienza, oltreché da concreti e significativi elementi desunti dalla singola fattispecie, non è sufficiente, ai fini dell'accertamento di maggiori ricavi, il solo rilievo dell'applicazione da parte del contribuente di una percentuale di ricarico aritmeticamente diversa da quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, in quanto le medie aritmetiche, ponderate o no, non costituiscono un fatto noto, cioè storicamente provato, dal quale argomentare, con giudizio critico, il fatto ignoto da provare, ma soltanto il risultato di un'extrapolazione ragionata di dati. Ne consegue che tali percentuali non sono di per sé sole inidonee a integrare gli estremi di una prova per presunzioni, occorrendo quantomeno che emerga l'abnormità e l'irragionevolezza della percentuale quale elemento ulteriore"*.

Sulla scorta di tale precedente giurisprudenziale, la commissione motiva l'emanata sentenza affermando che l'entità del ricarico non è una variabile indipendente di carattere occasionale, ma è condizionata da vari fattori ovvero dalle condizioni di mercato, le cui prove, se non altrimenti acquisite, devono essere fornite dal contribuente in virtù del principio di vicinanza delle prove.

7. Conclusioni.

Orbene, a parere dello scrivente, nel caso che ci occupa, la motivazione addotta dall'Ufficio non è stata per niente esaustiva, anzi, risulta del tutto carente, in quanto lo stesso ha motivato l'accertamento sulla scorta di errate presunzioni.

Risulta evidente, altresì la incongruenza per eccesso del ricarico applicato (nella specie il 96%) senza alcun adattamento concreto alle specifiche modalità di

esercizio dell'attività del contribuente.

Ed infatti le prove addotte da quest'ultimo contribuente per giustificare la propria redditività sono state cospicue, in particolare nel corso del giudizio ha dato dimostrazione: di vincoli posti dal comodante in merito al prezzo della fornitura e della vendita; della struttura dell'impianto che consta di una sola colonnina multifunzionale; del costo del dipendente che è attratto nell'ambito familiare e che comunque incide sul ricarico; del fatto che l'attività non rientra nel libero mercato ed è vincolata alla concorrenza; dell'esistenza di vincoli nella gestione dell'impianto; di una comunicazione concernente i prezzi di vendita del carburante; rappresentando, infine, che entrambi i soci della società sono titolari di altri redditi d'impresa.

I suddetti elementi forniti dal contribuente hanno determinato, indi, il convincimento della Commissione nel ritenere corrette le risultanze contabili della società, annullando gli accertamenti nei confronti della stessa e dei soci.

In conclusione, sulla tematica dell'onere probatorio, appare utile richiamare la sentenza della Corte di Cassazione n. 7838/15 la quale ha precisato che *“la sussistenza dei presupposti per un accertamento induttivo non comporta di per sé una inversione del-*

l'onere della prova a carico del contribuente ... L'onere della prova del maggior reddito resta perciò a carico dell'Amministrazione che ovviamente può assolverlo anche a mezzo di presunzioni semplici - la cui adeguatezza deve essere valutata dal giudice - rispetto alle quali il contribuente è ammesso alla prova contraria”.

L'onere di provare l'evasione, sempre gravante sull'Amministrazione finanziaria, può essere soddisfatto mediante presunzioni. Se le presunzioni sono semplici, l'attendibilità dell'inferenza deve essere dimostrata dall'Ufficio nella motivazione dell'atto e può essere contestata dal contribuente in sede giurisdizionale, mentre il giudice ha l'onere di motivare la propria decisione dando conto delle ragioni in forza delle quali egli ritiene raggiunta la prova dell'evasione anche qualora il contribuente rimanga inerte.

Orbene, analizzando i fatti di causa, le presunzioni semplici disegnate dall'Ufficio precedente sono risultate inattendibili perché poggiano su elementi acquisiti all'esito di una istruttoria non diligente, in quanto sono state inficiate dalle argomentazioni difensive addotte dal contribuente.

Andrea Cerruti

IRAP: IL DIPENDENTE NON E' AUTOMATICAMENTE SINONIMO DI AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

Commissione tributaria regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno,
Sez. IV, 7 novembre 2017, n. 9298
Pres. Cosma - Rel. Russo Guarro

Accertamento – IRAP professionisti – Apporto di marginale collaborazione occasionale – Entità minima del compenso – Collaborazione non essenziale per l'espletamento dell'attività professionale – Difetto del requisito dell'autonoma organizzazione – Debenza dell'imposta – Non sussiste

Ai fini dell'assoggettamento all'IRAP per i professionisti, l'autonoma organizzazione sussiste tutte le volte in cui il contribuente che eserciti l'attività di lavoro autonomo sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interessi; impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che costituiscono il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione, e che si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui. Con riferimento a tale ultimo aspetto, affinché il contributo del personale rechi all'attività svolta un apporto significativo occorre che le mansioni svolte dal collaboratore non occasionale concorrano o si combinino con quel che è il proprium della specifica professionalità espressa nella attività diretta allo scambio di beni o di servizi. Pertanto, il mero svolgimento di mansioni esecutive, da parte dell'unico collaboratore con apporto di quest'ultimo del tutto marginale ed occasionale, sicuramente non essenziale per l'esperimento dell'attività professionale, non è di per sé idoneo a configurare un'autonoma organizzazione.

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 3534/06/15 la CTP di Salerno annullava la cartella di pagamento in epigrafe (conseguente a controllo automatizzato ex art. 36 bis D.P.R. 600 del 1973, avente ad oggetto IRAP 2010, oltre sanzioni ed interessi), con la quale venivano recuperati euro 1.380,00 a titolo di IRAP.

Il recupero conseguiva all'esposizione nel quadro RE e negli allegati studi di settore per l'anno 2010 di compensi pari ad euro 64.541,00, beni strumentali per € 21.365,00 e compensi a terzi per euro 1.560,00. In particolare l'ufficio valorizzava i compensi erogati a terzi per sostenere l'esistenza di un'autonoma organizzazione. La parte motiva della sentenza evidenziava, nello specifico, che la corresponsione a terzi dell'importo suddetto non poteva ritenersi dimostrazione di un lavoro dipendente o di una collaborazione strutturata, e che l'elenco dei beni ammortizzabili non rivelava l'esistenza di un'organizzazione tale da costituire una componente fondamentale dell'attività professionale del ricorrente.

Proponeva appello l'Agenzia delle Entrate di Salerno, chiedendo di riformare la sentenza del primo grado e di accertare la legittimità del comportamento dell'Ufficio in considerazione della incontestata collaborazione di terzi tale da integrare, unitamente al valore dei compensi e dei beni strumentali, i presupposti del tributo in questione.

Motivi della decisione

Preliminarmente si rileva la tardiva costituzione dell'appellato, dalla quale deriva l'inammissibilità delle controdeduzioni dallo stesso depositate in cancelleria il 13 aprile del 2016.

Tanto premesso, la decisione del gravame, considerate le questioni che hanno costituito oggetto del giudizio di primo grado e poste a fondamento dell'atto di appello, va necessariamente basata oltre che sull'ordito normativo di riferi-

mento - in particolare l'art. 2 comma 1, D.Lgs. 446/97 - sui principi giurisprudenziali applicabili alla materia che qui occupa.

Sul punto si stigmatizza che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione sono intervenute, con la sentenza n. 9451 del 2016, a dirimere il contrasto esistente nella giurisprudenza della Suprema Corte con riguardo al concetto di "autonoma organizzazione". Secondo un orientamento più datato (cfr., tra le altre, sentenza n. 3676 del 2007), la presenza di un solo dipendente, anche se part time ovvero addetto a mansioni generiche, determinerebbe, di per sé, l'assoggettamento all'imposta; un orientamento più recente ritiene, viceversa, indispensabile appurare, in punto di fatto, l'idoneità del contributo fornito a potenziare l'attività produttiva onde ritenere integrato il presupposto in esame.

Le Sezioni Unite della Cassazione condividono l'impianto ricostruttivo della prima delle sentenze menzionate, per il quale "*A norma del combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, primo periodo, e art. 3, comma 1, lettera c), l'esercizio delle attività di lavoro autonomo [...] è escluso dall'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) solo qualora si tratti di attività non "autonomamente organizzata"*".

Il requisito dell'autonoma organizzazione", il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente:

- a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo *l'id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Costituisce onere del contribuente che chieda il rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta dare la prova dell'assenza delle condizioni sopraelencate.

Sono tuttavia indispensabili, per quanto sottolineato dalla pronuncia in disamina, dei chiarimenti in ordine alla componente lavoro.

Se fra "gli elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità necessarie", accanto ai beni strumentali vi sono i mezzi "personali" di cui egli può avvalersi per lo svolgimento dell'attività, per-

ché questi davvero rechino ad essa un apporto significativo occorre che le mansioni svolte dal collaboratore non occasionale concorrano o si combinino con quel che è il *proprium* della specifica (professionalità espressa nella) "attività diretta allo scambio di beni o di servizi", di cui fa discorso l'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, e ciò vale tanto per il professionista che per l'esercente l'arte, come - più in generale - per il lavoratore autonomo, ovvero per le figure "di confine" individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza della Cassazione.

È infatti in tali casi che può parlarsi di "valore aggiunto", ovvero di "quel qualcosa in più" individuato dalle pronunce del filone più risalente.

Diversa incidenza assume, dunque, l'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui quando questo si concreti nell'espletamento di mansioni di segreteria o generiche o meramente esecutive, che rechino all'attività svolta dal contribuente un apporto del tutto mediato o, appunto, generico.

Il limite posto per i beni strumentali - "eccedenti, secondo *l'id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione" - non può che valere, per ragioni di coerenza, per il fattore lavoro, la cui soglia minima va individuata nell'impiego di un collaboratore.

Conclusivamente, con la sentenza n. 9541 del 10 maggio 2016, le SS.UU. della Cassazione hanno enunciato il principio di diritto per cui: con riguardo al presupposto dell'IRAP, il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente:

- a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo *l'id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive".

Delimitato il perimetro giurisprudenziale entro il quale orientarsi per la decisione si evidenzia che nel caso di specie il contribuente ebbe a presentare la dichiarazione Irap e la relativa li-

quidazione, indicando tra gli elementi di determinazione del reddito per l'anno 2010 compensi pari a 1.560 euro corrisposti a terzi "per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale".

L'appellante si sofferma in particolare sull'avvalimento, onde ritenere sussistente il requisito dell'autonoma organizzazione, da parte del professionista dell'attività di terzi, ritenendo, attraverso il riferimento ad una serie di sentenze della Corte di Cassazione antecedenti a quella a Sezioni Unite sopra riportata, che qualsiasi forma di apporto fornito dal lavoro altrui comporti il configurarsi del presupposto *de quo*. A ciò aggiunge, senza tuttavia specificarne la rilevanza al fine che qui occupa, i dati dei beni strumentali, per un valore di 21.365,00 euro, e della superficie destinata all'esercizio dell'attività, pari a 40 mq.

Orbene, ribadita la regola vigente in materia di onere probatorio deve evidenziarsi che l'entità del compenso e la natura occasionale dell'attività lavorativa prestata a favore dell'appellato rappresentano elementi tali da consenti-

re di ritenerlo assolto; invero, come correttamente argomentato dal giudice di prime cure, trattasi di apporto lavorativo occasionale e, vista l'entità minima del compenso, sicuramente non essenziale per l'esperimento dell'attività professionale.

A ciò va aggiunto che il valore dei beni strumentali e le dimensioni dell'immobile sede dell'attività appaiono sicuramente compatibili, tenuto conto della natura della stessa, con un'organizzazione non eccedente il *minimum* individuato dalla Suprema Corte.

Pertanto l'appello dell'Agenzia delle Entrate va rigettato con conferma della sentenza impugnata.

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

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Regionale per la Campania - sezione 4^a - rigetta l'appello e compensa le spese.

LA DICHIARAZIONE E' EMENDABILE ANCHE IN SEDE CONTENZIOSA

Commissione tributaria regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno,
Sez. V, 24 novembre 2017 n. 9989
Pres. Cosma - Rel. Carè

Svolgimento del processo

Accertamento delle imposte – Dichiarazione – Valutazione e conoscenza di nuovi dati concreti ed effettivi – Emendabilità e ritrattabilità della dichiarazione anche in sede contenziosa – Ammissibilità – Errori di fatto e di diritto contenuti nella dichiarazione – Dichiarazione quale mera esternazione di scienza o di giudizio e parte dell'iter volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria – Emendabilità della dichiarazione – Consegue

La dichiarazione dei redditi reca una mera esternazione di scienza o di giudizio e risponde alla funzione primaria di individuazione della corretta obbligazione tributaria, ancorata al perentorio rispetto del criterio della capacità contributiva. La dichiarazione, dunque, può essere emendata in ogni tempo, non soggiacendo ad alcuna limitazione, in ragione della nuova conoscenza o di una diversa valutazione dei dati concreti ed effettivi, tali da determinare una pretesa impositiva perfettamente aderente alla capacità contributiva. 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 l'avvio della fase di accertamento o riscossione del tributo.

Con ricorso ritualmente notificato, S.S. proponeva opposizione avverso l'avviso di accertamento notificatogli dall'Agenzia delle Entrate per il recupero della somma dovuta per l'anno 2008 in regime di tassazione ordinaria a seguito della ritenuta inapplicabilità del regime di tassazione speciale dei minimi.

Deduceva la sussistenza dei presupposti stante la parziale rideterminazione della dichiarazione dei redditi che indicava erroneamente un volume dei compensi solo fittizio come esplicitato in ricorso.

Instauratosi il contraddittorio, l'Ufficio chiedeva il rigetto delle avverse deduzioni.

L'adita Commissione Provinciale rigettava il ricorso rilevando che nel caso in esame la dichiarazione integrativa di quella presentata dal contribuente era stata allegata soltanto in sede di ricorso tributario ed era, pertanto, da considerarsi tardiva in quanto “finalizzata ad un mutamento della base imponibile ai fini di ridurre il reddito dichiarato e non ad ovviare a meri errori formali nella compilazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in contestazione (Cass. 20415/14).

Proponeva appello il contribuente evidenziando come i primi giudici non avessero tenuto conto dell'evoluzione giurisprudenziale per cui (Cass. 26187/14; 6665/15) la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto e di diritto commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ai sensi dell'articolo 38 D.P.R. 602/703, 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 tribu-

taria". Rilevava, comunque, che con riferimento all'annualità 2007 egli aveva diritto ad accedere al regime speciale dei contribuenti minimi in quanto solo erroneamente aveva indicato il reddito di euro 34.975,00 in quanto - come emerge dalla documentazione in atti (fatture) - vi sono ben 13.447,94 euro di spese esenti ex art.15 DPR 633/72 che detratte dal reddito dichiarato determina un volume di compensi pari ad euro 21.527,50 e dunque al di sotto della soglia idonea all'accesso al regime speciale.

Ha controdedotto l'Ufficio, resistendo al gravame e chiedendone il rigetto.

Motivi della decisione

Orbene, rileva la Commissione, che in effetti 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'articolo 38, DPR 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".

Ed appunto il contribuente ha rilevato e comprovato documentalmente come per l'annualità 2007 egli avesse diritto ad accedere al regime speciale dei contribuenti minimi in quanto solo erroneamente aveva indicato il reddito di euro 34.975,00 invece che quello di euro 21.527,50, importo peraltro corrispondente alla dichiarazione Iva del medesimo anno; egli aveva infatti computato - come emerge dalla documentazione in atti (fatture) - 13.447,94 euro di spese esenti ex art.15 D.P.R. 633/72 trattandosi di somme girate al proprio legale avv. M. P. o rimaste assolute dal ricorrente quali spese anticipate per l'approvazione delle parcelle da parte del Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Salerno.

Di talché 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.

Pertanto, le ragioni dell'appellante appaiono fondate ed il gravame deve essere accolto.

Ricorrono giuste ragioni, avuto riguardo alla natura della controversia, per compensare interamente tra le parti le spese di lite.

P.Q.M.

Accoglie l'appello e compensa le spese.

Sull'emendabilità della dichiarazione dei redditi

Sommario

1. Emendabilità della dichiarazione dei redditi
2. Interpretazioni Agenzia Entrate
3. In controtendenza la sentenza a Sezioni unite 13378/2016
4. Intervento del legislatore
5. Considerazioni
6. Pronunce conformi

1. Emendabilità della dichiarazione dei redditi

La sentenza in esame riguarda un tema più volte affrontato in sede di giurisdizione tributaria: l'emendabilità della dichiarazione dei redditi a favore del contribuente in sede contenziosa.

Il ricorrente, opponendosi all'avviso di accertamento notificatogli dall'Agenzia delle Entrate, proponeva ricorso in primo grado contro l'applicazione della tassazione ordinaria sul reddito dichiarato, in luogo della tassazione agevolata del "regime dei minimi" da lui impiegata in sede di calcolo delle imposte. Il motivo fondante del ricorso era rappresentato dal fatto che il superamento della soglia di applicabilità del regime speciale dipendeva esclusivamente da un errore di compilazione della dichiarazione dei redditi in merito al volume dei compensi percepiti, nel quale erano stati incluse anche le spese esenti ex art. 15, DPR 633/72 che, di norma, non concorrono alla formazione del reddito imponibile. La C.T.P. di Salerno, con sentenza n. 901/2015, rigettava il ricorso presentato dal contribuente, considerando la dichiarazione integrativa, allegata in sede di ricorso tributario, tardiva in quanto "*finalizzata ad un mutamento della base imponibile ai fini di ridurre il reddito dichiarato e non ad ovviare a meri errori formali nella compilazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in contestazione*" (Cass. 20415/14). Il contribuente proponeva appello, eccependo come il Giudice di primo grado non avesse tenuto conto del più recente orientamento giurisprudenziale, secondo il quale "*la possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione, allegando errori di fatto e di diritto commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria, è esercitabile non solo nei limiti in cui la legge prevede il diritto al rimborso ai sensi dell'articolo 38*

DPR 602/73 ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria" (Cass. 26187/17). Egli ribadiva dunque di avere diritto ad applicare il regime agevolato dei contribuenti minimi in quanto il reddito che emergeva dalla dichiarazione integrativa era ben al di sotto del limite massimo per la permanenza nel regime. La CTR Campania, nell'esaminare il caso, in effetti riconosceva che dottrina e giurisprudenza sono concordi nel ritenere che *"la dichiarazione fiscale non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma rappresenta una mera esternazione di scienza e/o 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"*. Di conseguenza non si poneva un problema di tardività e la dichiarazione integrativa a favore presentata dal contribuente in sede contenziosa per rettificare a suo favore l'errato importo del reddito imponibile, era senza dubbio utilizzabile al fine di resistere alla maggiore pretesa tributaria. Pertanto la CTR riteneva legittima la pretesa del ricorrente e accoglieva l'appello, compensando interamente tra le parti le spese di lite.

2. Interpretazioni Agenzia Entrate

L'Amministrazione finanziaria inizialmente con la risoluzione 12/E/2006, come espressamente previsto dall'allora vigente comma 11 dell'articolo 110 del DPR 917/1986, ammise la rettifica della dichiarazione, senza porre alcun limite temporale, nel rispetto della buona fede, ma a condizione che al momento della presentazione della dichiarazione integrativa, non avessero avuto inizio né accessi, né ispezioni e né tantomeno verifiche.

La suindicata risoluzione è risultata essere coerente con la sentenza a Sezioni unite 15063 del 25/10/2002, la quale considera *"in linea di principio emendabile o ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi, e più gravi, di quelli che per legge devono restare a suo carico"*.

Successivamente, con risoluzione 24 del 14/02/2007, l'Agenzia delle Entrate, richiamando il comma 8-bis dell'art. 2 Dpr 322/1998, ha precisato che la possibilità di trasmettere una dichiarazione integrativa a favore del contribuente andava presentata entro il termine della dichiarazione dell'anno successivo. Con la risoluzione 459/E/2008, pur mantenendo il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa a favore alla presentazione della dichiarazione successiva, apriva uno spiraglio alla possibilità di vedere comunque riconosciuto il proprio diritto presentando però una istanza di rimborso.

Nel 2013 con la circolare 31/E/2013 (correzione degli errori contabili concernenti il periodo di competenza) l'amministrazione finanziaria riconosce al

contribuente la possibilità di beneficiare di elementi favorevoli anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva superando l'interpretazione letterale dei commi 8 e 8-bis dell'art. 2 Dpr 322/1998.

3. In controtendenza la sentenza a Sezioni unite 13378/2016

Questa sentenza che, in verità, non ha mai riscontrato il favore della dottrina prevalente, sancisce che la dichiarazione a favore del contribuente doveva rispettare il termine di presentazione della dichiarazione successiva. Decorso tale termine il contribuente poteva solo presentare istanza di rimborso. Decisione questa che appare decisamente a sfavore del contribuente rispetto al fisco che può procedere a rettifiche nel più lungo termine previsto per l'accertamento. È inoltre il caso di evidenziare come con tutta probabilità all'istanza di rimborso del contribuente l'Ufficio avrebbe risposto con un diniego o un silenzio-rifiuto. A questa sentenza pone rimedio la modifica normativa intervenuta con il D.L. n. 193/2016.

4. Intervento del legislatore

D.L. n. 193/2016.

L'intervento del legislatore ha consentito di superare l'*impasse* confermando, che in caso di nuovi elementi, possono essere trasmesse senza alcuna distinzione le dichiarazioni siano esse a favore o sfavore del contribuente sempre entro il termine di decadenza dell'azione di accertamento.

Si ottiene così finalmente l'equiparazione delle fattispecie di dichiarazione integrativa anche per ciò che riguarda i termini per la correzione.

5. Considerazioni

Ora, con la sentenza in commento, il giudice conferma che la dichiarazione può essere sempre corretta finanche durante il giudizio tributario, non avendo essa *"natura di atto negoziale e dispositivo, recando 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"*. *"Di talché 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"*. La nostra Costituzione prevede all'art. 53 che *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"* e all'art. 97 che *"i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione"*.

La sentenza 9/10/2017, n. 9989/17 della Commissione Tributaria Regionale della Campania Sez. Staccata di Salerno, in perfetta linea con tali principi costituzionali, ha chiarito ulteriormente il limite temporale dell'emendabilità. Precisa infatti, che la

possibilità di correzione sussiste anche in sede contenziosa, svincolando, così la disposizione, dai limiti rigorosi sopra indicati. È possibile, infatti, che il contribuente possa accorgersi dell'errore proprio in seguito al ricevimento di un avviso di accertamento o di una cartella di pagamento, ovvero di un qualsiasi altro provvedimento emesso da parte dell'Agenzia delle Entrate.

In questo caso, il contribuente, evidentemente provando le proprie ragioni, può rettificare quanto dichiarato e, quindi, riportare la tassazione a quanto realmente dovuto. Concetto già tra l'altro espresso dalla Suprema Corte con la sentenza 4 aprile 2012, n. 5299.

La Cassazione con sentenza n. 6392 del 19/03/2014 afferma *“le dichiarazioni fiscali, in particolare quella dei redditi, non hanno natura di dichiarazioni di volontà, ma di scienza, e pertanto, salvo casi particolari (ad esempio, le dichiarazioni integrative presentate ai fini del condono), esse possono essere liberamente modificate dal contribuente, anche attraverso la difesa nel processo, ed anche nei giudizi di rimborso”*.

Ancora con la sentenza n. 22490 del 4/11/2015 la Cassazione ribadisce: *“al contribuente è consentito di emendare la propria dichiarazione, ove affetta da errore di fatto o di diritto, anche se non da essa direttamente rilevabile, quando dalla stessa possa derivare il suo assoggettamento ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, con il limite temporale derivante dall'esaurimento, provocato dal trascorrere del tempo o dal sopravvenire di decadenze, del relativo rapporto tributario, ovvero, in assenza di tali evenienze, anche dopo l'emissione di*

un provvedimento impositivo, nell'ambito del processo tributario”.

Sentenza pertanto integralmente condivisibile, in quanto va considerato che la possibilità di presentare un'istanza di rimborso per il recupero delle maggiori imposte versate in seguito ad errore, deve ritenersi facoltativa ed alternativa alla rettifica, in quanto se fosse obbligatoria, si attribuirebbero conseguenze sfavorevoli all'errore rettificato, che mal si concilierebbero con l'osservanza dei principi costituzionali. Porre un termine ad una rettifica in favore del contribuente, determinerebbe un ingiusto prelievo fiscale generato da un errore commesso in buona fede. In buona sostanza, dunque, il contribuente può rettificare la propria dichiarazione presentando una dichiarazione integrativa entro il termine di decadenza dell'azione di accertamento, scegliere alternativamente di richiedere a rimborso le somme versate erroneamente e infine, in caso di contenzioso, può emendare, anche in tale sede, la dichiarazione originariamente presentata, al fine di contrastare l'ingiusta maggiore pretesa dell'Ufficio.

6. Pronunce conformi

Sezioni Unite Cassazione 6/06/2002;
Cassazione sentenza 28/02/2011 n. 4776;
Suprema Corte sentenza 4/04/2012 n. 5299;
CTR della Lombardia sentenza 17/05/2012 n. 81/42/2012;
Cassazione sentenza 18/02/2014 n. 3754;
Cassazione sentenza 19/03/2014 n. 6392;
Cassazione sentenza 4/11/2015 n. 22490;
Cassazione sentenza 14/09/2017 n. 2220.

Enrico Fasano

OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI: L'IVA NON E' DETRAIBILE SE IL CONTRIBUENTE NON DIMOSTRA LA SUA BUONA FEDE

**Commissione tributaria regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno,
Sez. XII, 5 dicembre 2017 n. 10254
Pres. Buono - Rel. Cadorna Albini**

Accertamento per operazioni soggettivamente inesistenti – Mancata prova della buona fede del cessionario – Detrazione Iva – Non Spetta

In materia di operazioni soggettivamente inesistenti, ed in particolare in ordine al riparto dell'onere della prova, è principio giurisprudenziale consolidato quello secondo cui spetta all'Amministrazione finanziaria in ipotesi che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti e sia negato il diritto del contribuente a portare in detrazione la relativa imposta, di provare che la prestazione non è stata resa dal fatturante. E' onere del contribuente, invece, dimostrare, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta, di non essere stato in grado di superare l'ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni degli altri coinvolti. Ne deriva la negazione del beneficio del diritto alla detrazione dell'IVA ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte.

Svolgimento del processo

Con atto di appello notificato il 17.11.2015 l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno chiedeva la riforma della sentenza n. 2965 del 10.04.2015 con la quale la CTP di Sa-

lerno aveva accolto il ricorso proposto in prima istanza proposto dalla CMP S. C. s.r.l. ritenendo carente sotto il profilo probatorio l'accertamento compiuto dalla Guardia di Finanza e posto a base della pretesa impositiva dell'amministrazione finanziaria con riferimento alla presunta emissione di fatture inesistenti da parte della A.B.B. S. s.r.l. nei confronti della società facente capo all'appellato per l'importo di euro 117.000,00. La pretesa impugnata in questa sede scaturiva da una indagine svolta dalla Guardia di Finanza che aveva accertato che la A.B.B. S. srl aveva emesso, nell'anno 2006, fatture per l'importo di euro 117.000,00 pur risultando inattiva nel predetto anno e con sede non rinvenuta all'indirizzo che risulta dalla visura camerale. Evidenziava l'appellante che nonostante gli elementi di valore oggettivo emersi a sostegno della pretesa impositiva, la Commissione provinciale emetteva una decisione che non ne teneva conto errando nella valutazione del materiale offerto in base all'accertamento compiuto.

L'appellato si costituiva ribadendo che l'onere della prova circa l'inesistenza delle operazioni compiute con la A.B.B. s.r.l. era da ritenersi gravante sull'amministrazione e che le omissioni contabili di quest'ultima non avrebbero potuto e dovuto ricadere sulla C.M.P. s.r.l. Concludeva chiedendo il rigetto dell'appello respingendo le contestazioni sollevate dall'appellante specificamente sotto il profilo della carenza di prova, gravante sul contribuente, di estraneità dello stesso alla frode nel senso della non consapevolezza del meccanismo e della inesistenza della società cosiddetta cartiera.

Motivi della decisione

L'appello è fondato e va accolto come stabilito nella motivazione che segue. Con la sentenza n. 973 del 20 gennaio 2016 la Corte di Cassazione ha affrontato la tematica legata alla detrazione dell'IVA o altra tipologia di imposta in seguito alla contabilizzazione di fatture per operazioni inesistenti.

Come specificato dall'art. 1 del D. Lgs. 10 marzo 2000 n. 74: Per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi:

- 1) a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte,
- 2) o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale,
- 3) ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

L'ultima fattispecie a cui la norma fa riferimento è quella relativa, appunto, alle c.d. "fatture soggettivamente inesistenti", ovverosia a quei documenti fiscali emessi nei casi in cui l'operazione (cessione di beni o prestazione di servizi) è stata effettivamente posta in essere, ma uno dei soggetti indicati nel documento fiscale non è quello che realmente ha effettuato l'operazione.

Nel caso esaminato dalla Corte, una società destinataria di fatture emesse da altro soggetto giuridico, qualificato come società "cartiera", ha portato in detrazione imposte relative ad operazioni fatturate da detto operatore, ritenute dall'Amministrazione finanziaria come "soggettivamente inesistenti".

Al verificarsi di situazioni come quelle giudicate dalla Corte, il percorso logico-giuridico indicato dalla Cassazione è quello riscontrabile in giurisprudenza comunitaria.

Nello specifico il giudice comunitario ha stabilito che "va negato il beneficio del diritto a detrazione dell'IVA ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte". Come evidenziato dai giudici di legittimità, la Corte di Giustizia UE ha inoltre affermato che è legittimo "esigere che un operatore adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad un'evasione fiscale", ma la diligenza esigibile dall'operatore dipende essenzialmente dalle circostanze della fattispecie. Quindi "qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasioni, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze

del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità". Alla luce di tali considerazioni, muovendo dalla giurisprudenza comunitaria testé citata e rifacendosi a pregresso percorso giurisprudenziale di legittimità, la Corte di Cassazione ha chiarito che "qualora l'amministrazione contesti ad un operatore il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto in ragione di una supposta inesistenza soggettiva delle operazioni oggetto dell'accertamento, è onere della medesima amministrazione provare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva - per l'esistenza nella specie di indizi idonei ad avvalorare il sospetto in tal senso indicati dall'amministrazione - in un'evasione commessa dall'emittente delle fatture contestate o da un altro operatore intervenuto a monte nella catena di prestazioni". La Cassazione in questa sentenza ha inoltre specificato che l'onere probatorio richiesto all'Amministrazione finanziaria non può essere circoscritto alla sola consapevolezza della fittizietà dell'operazione, essendo sufficiente dimostrare che il contribuente avrebbe dovuto essere a conoscenza di tale fittizietà, adoperandosi con la diligenza esigibile in tale contesto.

Con esplicito riguardo al concetto di diligenza e come ricordato in altra sentenza della Cassazione (Corte di Cassazione, sentenza n. 23560 del 20.12.2012) (riportando sempre quanto affermato dal giudice comunitario), sebbene ci si aspetti che, qualora sussistano indizi di irregolarità o di evasione, un operatore accorto prenda informazioni (secondo le circostanze del caso di specie) sugli operatori con cui intende avviare una transazione commerciale al fine di sincerarsi della loro affidabilità, di contro "l'amministrazione finanziaria non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto alla detrazione IVA, da un lato - al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte - verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA,

o, dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo. Spetta infatti, in linea di principio, alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità ed evasioni in materia di IVA nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni”(Cfr. Corte di Giustizia UE 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e 142/11, Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 23560 del 20.12.2012).

Va preliminarmente evidenziato l'errore logico dal quale muove la difesa del contribuente. Non risulta in contestazione la circostanza che l'operazione sottostante sia reale o meno o se i costi sono stati effettivamente sostenuti, ma la consapevolezza da parte del destinatario dei servizi fatturati dell'inesistenza sul mercato della società venditrice. Tale consapevolezza o al contrario l'inconsapevolezza avrebbe dovuto essere provata dal contribuente, magari attraverso la ricostruzione dei rapporti concretamente intercorsi tra le parti. Ad esempio, allegando e provando la modalità di gestione degli ordini di merce, le modalità con la quale sono stati intrattenuti i rapporti commerciali, ovvero la prova dell'affidamento ingeneratosi sulla base della concreta attuazione del rapporto di fornitura. Tanto più che nel caso di specie il volume di affari oggetto dei rapporti commerciali tra le parti non è certamente trascurabile nell'anno di riferimento. Le fortissime presunzioni sulle quali viene basata la pretesa derivano da un ragionamento logico-deduttivo fondato però su dati oggettivi. La A.B.B. s.r.l. nell'anno di riferimento non aveva dipendenti, non aveva macchinari, risultava un indirizzo al quale non corrispondeva la sede, il rappresentante legale di quest'ultima non aveva saputo ricordare o giustificare in alcun modo le transazioni commer-

ciali avvenute anche attraverso i pagamenti parziali tramite assegni intervenuti secondo chiare modalità elusive della legge.

Simili presunzioni avrebbero potuto e dovuto essere vinte con una prova che dalla società non è stata fornita.

Di qui il rigetto dell'appello.

Va ricordato che da un lato, grava sull'Amministrazione finanziaria la prova, anche presuntiva, dell'inesistenza dell'operazione (se trattasi di inesistenza soggettiva, la prova avrà ad oggetto la interposizione fittizia del soggetto cedente), ovvero della frode fiscale realizzata, nonché la prova della conoscenza o della conoscibilità da parte del cessionario della frode commessa dal cedente o da altri soggetti; dall'altro, grava sul contribuente cessionario che intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, la prova dell'effettiva corrispondenza dell'operazione documentata in fattura con quella effettivamente realizzata, la prova dell'incolpevole affidamento sulla regolarità fiscale dell'operazione ingenerato dalla condotta del cedente - considerate le modalità con cui si sono svolti i rapporti commerciali e gli elementi acquisiti o disponibili nel corso delle trattative e al momento della conclusione dell'operazione.

Tale ultima prova non è stata offerta dal contribuente.

L'oscillazione della giurisprudenza di merito e di legittimità sulla questione trattata impone la compensazione delle spese del presente grado tra le parti.

P.Q.M.

Accoglie l'appello;

Compensa le spese del grado.

NOTIFICA DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO PER MEZZO DI PEC: NON BASTA ALLEGARE LA COPIA “PDF” DEL DOCUMENTO ANALOGICO

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. II, 25 settembre 2017, n. 4124**
Pres. Bastanzio - Rel. Nola

I. Notifica per mezzo di Pec – Allegazione della cartella di pagamento in copia informatica del documento cartaceo – Conseguenze – Invalidità della notifica

II. Processo tributario – Estratto di ruolo – Non preceduto da valida notifica della cartella di pagamento – Impugnabilità – Sussiste

I. L'art. 26, comma 2°, del D.P.R. n. 602 del 1973 (inserito dall'art. 38, comma 4°, lett. b), del D.L. n. 78 del 2010, conv. con mod., nella L. n. 122 del 2010), che ha introdotto la notificazione a mezzo di posta elettronica certificata (Pec) delle cartelle di pagamento, stabilendo la non applicabilità dell'art. 149 bis del c.p.c., ha escluso la possibilità di notificare una copia informatica del documento cartaceo. Di conseguenza, perché la notifica per mezzo di Pec della cartella di pagamento sia valida, non basta inviare una scansione della cartella di pagamento analogica, ma occorre trasmettere la cartella informatica originale. Tale cartella, inoltre, dev'essere sottoscritta digitalmente con estensione del file “p7m” e non “pdf”.

II. Sebbene l'estratto di ruolo, secondo la normativa che disciplina il processo tributario, non rientri espressamente tra gli atti impugnabili e non sia conoscibile dal contribuente attraverso la procedura di notifica, deve ritenersi atto valido a sostenere il ricorso contro la cartella di pagamento e il ruolo in essa rappresentati, qualora costituisca il primo atto con cui il contribuente sia venuto a conoscenza della pretesa tributaria. La possibilità di far valere l'invalidità di un atto impositivo anche prima della “notifica”, infatti, trova fondamento nel

diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile o più gravoso l'esercizio della tutela giurisdizionale.

Svolgimento del processo

Con ricorso depositato il 02.02.2017, (...) ha proposto impugnazione avverso l'estratto di ruolo del 7.11.16, consegnato a mani e riguardante tributi erariali non pagati, anno di imposta 2011, di cui alla cartella di pagamento n. (...) e relativo ruolo n. (...) rispettivamente qui indicati.

Opponeva la ricorrente - premessa l'ammissibilità del ricorso in assenza di notifica della cartella esattoriale sottesa di cui chiedeva l'annullamento per mancata produzione dell'originale e/o di copia conforme - la illegittimità della notifica della cartella avvenuta a mezzo pec in quanto non in grado di offrire le stesse garanzie di una raccomandata; per violazione dell'art. 148 c.p.c. per produzione di relata disgiunta, non apposta in calce all'atto da notificare; per violazione dell'art. 42 D.P.R. n. 600 del 1973 per mancata produzione della delega conferita sotto il profilo della sua esistenza e della qualifica dirigenziale del delegante.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno la quale eccepiva l'inammissibilità del ricorso avverso l'estratto di ruolo e l'infondatezza di ogni altra avversa pretesa, in particolare, assumeva essere intervenuta rituale notifica della cartella esattoriale secondo modalità telematiche.

Con memoria illustrativa, la ricorrente rimarcava le eccezioni formulate deducendo, altresì, la mancata produzione di idonea documentazione comprovante il rispetto delle modalità e formalità richieste.

Alla pubblica udienza del 18.05.2017, sulle conclusioni delle parti, la Commissione rendeva la presente decisione.

Motivi della decisione

La disciplina in materia di contenzioso tributario stabilisce espressamente gli atti contenenti la pretesa tributaria impugnabili dinanzi al giudice tributario.

Tra questi sono inclusi il “ruolo” e la “cartella di pagamento”.

La stessa disposizione prevede poi che gli atti diversi da quelli espressamente indicati non sono impugnabili autonomamente. Tuttavia, la mancata notificazione di atti impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

A tal proposito è necessario sottolineare che il “ruolo” è un atto diverso “dall'estratto di ruolo”.

Il “ruolo” (atto espressamente previsto e regolato dalla legge, anche quanto alla sua impugnabilità ed ai termini perentori di impugnazione) è un “provvedimento” proprio dell'ente impositore (quindi un atto potestativo contenente una pretesa economica dell'ente suddetto). “L'estratto di ruolo”, invece, è solo un “documento” (un “elaborato informatico ... contenente gli ... elementi della cartella”, quindi unicamente gli “elementi” di un atto impositivo) formato dal concessionario della riscossione, che non contiene (né, per sua natura, può contenere) nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta. La inidoneità dell'estratto di ruolo a contenere qualsivoglia (autonoma e/o nuova) pretesa impositiva diretta o indiretta (essendo, peraltro, l'esattore carente del relativo potere) comporta indiscutibilmente la non impugnabilità dello stesso in quanto tale.

I giudici della Corte di Cassazione hanno affermato che il contribuente può impugnare la cartella di pagamento della quale - a causa dell'invalidità della relativa notifica - sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione.

Sebbene l'estratto di ruolo, secondo la normativa che disciplina il processo tributario, non rientri espressamente tra gli atti impugnabili e non sia conosciuto dal contribuente attraverso la procedura di notifica, deve ritenersi atto valido a sostenere l'azione del contribuente medesimo contro la cartella di pagamento e il ruolo in essa rappresentato, qualora costituisca il primo atto con cui il contribuente sia venuto a conoscenza della pretesa tributaria.

In altri termini, l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, posto che una lettura costituzionalmente orientata della normativa in materia impone di ritenere che la previsione di impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisce l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza.

La possibilità di far valere l'invalidità di un atto impositivo anche prima della “notifica”, infatti, trova fondamento nel diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale, quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione.

Ne deriva, nella specie, che il ricorso è fondato atteso che la impugnazione promossa sulla base dell'estratto di ruolo, finalizzata a far ritenere l'invalidità della cartella di pagamento non notificata, è risultata avvalorata dall'assunta notifica, effettuata a mezzo pec in data 06.2015.

L'art. 26, comma 2, D.P.R. n. 602 del 1973 prevede la possibilità per il concessionario di riscossione di procedere alla notificazione telematica delle cartelle, infatti “la notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al D.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Tali elenchi sono consultabili, anche in via telematica, dagli agenti della riscossione. Non si applica l'art. 149 del codice di procedura civile.

Tale modalità facoltativa (“...può essere eseguita...”), a decorrere dal 22.10.2015 è divenuta obbligatoria nel caso di imprese individuali o costituite in forma societaria, nonché di professionisti iscritti in albi o elenchi, ai sensi del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159 che ha disposto (con l'art. 14, comma 1) la modifica dell'art. 26, comma 2. Tuttavia affinché la notifica via pec sia valida, è necessario che vi sia la certezza legale della conoscibilità degli atti e, soprattutto che sia provata la corretta esecuzione del procedimento di notifica.

A tale fine non è sufficiente a garantire la cor-

rettezza della notifica l'invio della copia informatica dell'originale come definita ex art. 23 bis del Codice dell'Amministrazione Digitale o la copia informatica del documento analogico ex art. 22 C.a.d, che abbisognano entrambe dell'attestazione di un pubblico ufficiale autorizzato per essere ritenuti conformi all'originale, non omettendo di rilevare che non risultano neppure allegare le ricevute di accettazione e di consegna.

Agli atti è prodotta una copia informatica (cd. scansione) che è stata esplicitamente abrogata dalla legge istitutiva della notifica della notifica delle cartelle via pec.

Infatti, l'articolo 38, comma 4, lett. b), della L. n. 122 del 2010 ha aggiunto al comma 2 all'articolo 26 D.P.R. n. 602 del 1973, dopo la previsione che la cartella può essere notificata all'indirizzo pec, la frase: "Non si applica l'articolo 149-bis del codice di procedura civile", che a sua volta prescrive: "Se non è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi a mezzo posta certificata, anche previa estrazione di copia informatica del documento cartaceo".

Il che vuol dire che la copia cartacea della cartella di pagamento non può più essere notificata ed in sua vece può essere notificato solo il documento informatico della cartella medesima. Il formato digitale del file telematico della cartella di pagamento scelto all'agente della riscossione è il pdf.

L'articolo 20, comma 1, del D.Lgs. n. 82 del 2005 definisce il "documento informatico" come: "Il documento informatico da chiunque formato, la memorizzazione su supporto informatico e la trasmissione con strumenti telematici conformi alle regole di cui all'articolo 71 sono validi e rilevanti agli effetti di legge, ai sensi delle disposizioni del presente codice".

Il successivo comma 1-bis prevede inoltre che "L'idoneità del documento informatico a soddisfare il requisito della forma scritta è liberamente valutabile in giudizio ... fermo restando quanto disposto dal comma 2". Quest'ultimo comma dà piena sostanza legale al cartaceo contenuto nel documento informatico con la identificazione anche del sottoscrittore. Esso prevede che "il documento informatico sottoscritto con firma elettronica qualificata o con firma digitale, formato nel rispetto delle regole tecniche stabilite ai sensi dell'articolo 71, che garantiscano l'identificabilità dell'autore, l'integrità e l'immodificabilità del documento, si presume riconducibile al titolare del disposi-

tivo di firma ai sensi dell'articolo 21, comma 2, e soddisfa comunque il requisito della forma scritta, anche nei casi previsti, sotto pena di nullità, dall'articolo 1350, primo comma, numeri da 1 a 12 del codice civile".

In conclusione, la cartella di pagamento deve essere prodotta da un documento informatico allegato alla pec sottoscritto digitalmente e cioè avere un'estensione del file in p7m.

Pertanto, il solo allegato in formato pdf alla posta certificata non è valido e di conseguenza rende illegittima l'intera cartella di pagamento allegata alla pec, appunto, con tale formato.

Tanto è dirimente per elidere la portata fattuale della tesi dell'Agenzia che ne assume la regolare notifica; dirimente, altresì, dell'esame di tutte le altre questioni dedotte con il ricorso che, per conseguenza, devono considerarsi assorbite. Il ricorso, pertanto, è fondato e va accolto.

Le spese, come liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza del Concessionario che ha eseguito tale notifica e giustifica la compensazione delle spese nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'impugnata cartella. Condanna l'Equitalia Servizi Riscossione SpA al pagamento delle spese che liquida in complessivi Euro 500,00 oltre oneri, se dovuti. Compensa le spese tra le altre parti.

La notificazione telematica della cartella di pagamento: Pec, atto allegato e firma "p7m"

Sommario

1. La sentenza
2. Il formato della cartella da notificare
3. La notificazione di un atto tributario per mezzo di Posta elettronica certificata (Pec)
4. Il file "p7m"

1. La sentenza

La Commissione tributaria salernitana, con la sentenza che qui si commenta, dirime una questione sorta sui requisiti necessari per una valida ed efficace notificazione di una cartella di pagamento inviata per mezzo di posta elettronica certificata (Pec). Il ricorrente aveva impugnato l'estratto di ruolo, eccependo la mancata notificazione della sottostante cartella di pagamento (del 7.11.2016). L'Agenzia delle Entrate, che si era costituita in giudizio, aveva sostenuto, al contrario, l'inammissibilità dell'impugnazio-

ne dell'estratto di ruolo e la rituale notificazione telematica della cartella, allegata alla Pec, nel formato di file "pdf" ottenuto come copia (scansione) dell'atto cartaceo. Con successive memorie, il ricorrente deduceva la mancata produzione di idonea documentazione comprovante l'avvenuta notificazione della cartella.

La Commissione, in via preliminare, dichiara ammissibile l'impugnazione dell'estratto di ruolo quale atto valido a sostenere il ricorso contro la cartella di pagamento e il ruolo in essa rappresentato, che non erano stati notificati, secondo la difesa del contribuente. La possibilità di far valere l'invalidità di un atto impugnabile anche prima della sua notifica, attraverso un atto che lo richiami, trova fondamento – afferma la Commissione salernitana – nel diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile o più gravoso l'esercizio della tutela giurisdizionale.

La Commissione, infine, dichiara l'illegittimità e l'inefficacia della notificazione della cartella di pagamento, perché la copia allegata alla Pec, vale a dire la scansione del documento cartaceo in file "pdf", non costituisce un valido formato dell'atto e non perfeziona la notifica per via telematica. In conclusione, essa accoglie il ricorso del contribuente e, per l'effetto, annulla la cartella di pagamento e condanna il Concessionario alle spese di giudizio. Compensa le spese tra le altre parti.

2. Il formato della cartella da notificare

La Commissione salernitana afferma che l'art. 26, comma 2°, del D.P.R. n. 602/1973, esclude l'applicazione dell'art. 149 bis del c.p.c. e, di conseguenza, non prevede la possibilità di notificare un'estrazione di copia informatica del documento cartaceo: per la validità della notifica telematica occorre, invece, allegare alla Pec l'originale del documento elettronico. Tale originale, poi, deve essere sottoscritto digitalmente e apparire come file con estensione "p7m", non "pdf". (L'estensione di un file, com'è noto, è la parte finale del nome del file, dopo l'ultimo punto). L'art. 26 citato, infatti, nel testo vigente dal 31 maggio 2010, ha introdotto la possibilità di notificare la cartella di pagamento per mezzo di Pec. Fino al 2 dicembre 2016, la disposizione escludeva espressamente l'applicazione dell'art. 149 bis del c.p.c. Tale riferimento, però, è scomparso dal testo vigente dal 3 dicembre 2016 (con le modifiche apportate dall'art. 7 quater del Decreto-legge n. 193 del 2016, conv. con modificazioni dalla L. n. 225 del 2016). Da allora, infatti, l'art. 26, comma 2°, stabilisce: «La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC), ovvero, per i soggetti che ne fanno richiesta, diversi da quelli obbligati ad avere un indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC, all'indirizzo dichiarato all'atto della richiesta. In tali casi, si applicano le disposizioni dell'articolo 60 del decreto

del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600».

L'art. 26, comma 2°, tuttavia, deve essere letto congiuntamente all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, richiamato in modo espresso. Dalla lettura delle due norme si evince che la cartella di pagamento notificata per mezzo di Pec deve essere eseguita mai tramite ufficiale giudiziario ma sempre direttamente dal concessionario della riscossione. Tale modalità diretta di notificazione costituisce «deroga» all'art. 149 bis del c.p.c., che risulta invero escluso dal procedimento di notificazione degli atti tributari e non può essere applicato neanche in via residuale, esperiti tutti gli altri tentativi di notificazione.

Di conseguenza, non può trovare applicazione la norma che prevede la notificazione di copia informatica del documento cartaceo perché tale procedura stabilisce anche che l'estrazione della copia, la sottoscrizione della stessa e la trasmissione al destinatario siano effettuate da un ufficiale giudiziario.

Alla materia di cui si tratta potrebbe, forse, applicarsi il Codice dell'amministrazione digitale, D.Lgs. n. 82 del 2005 (Cad), e allora le norme da prendere in considerazione sarebbero quelle dettate dagli artt. 23 bis e 23 ter.

A norma dell'art. 23 bis, comma 2°, del Cad anche la copia informatica o l'estratto della cartella di pagamento informatica (non cartacea) hanno stessa efficacia probatoria dell'originale, ma soltanto se la conformità all'originale, in tutte le sue componenti, sia attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato o se la conformità non sia espressamente disconosciuta. Inoltre, per l'art. 23 ter, comma 3°, del Cad, le copie su supporto informatico di documenti formati dalla pubblica amministrazione in origine su supporto analogico o da essa detenuti, hanno il medesimo valore giuridico, ad ogni effetto di legge, degli originali da cui sono tratte, se la loro conformità all'originale sia assicurata dal funzionario a ciò delegato nell'ambito dell'ordinamento proprio dell'amministrazione di appartenenza.

Oltre alle altre considerazioni, nel caso esaminato dalla Commissione salernitana, mancava del tutto la dichiarazione di conformità all'originale della copia inviata al contribuente.

3. La notificazione di un atto tributario per mezzo di Posta elettronica certificata (Pec)

La notificazione di un atto tributario, è bene sottolinearlo, costituisce un procedimento con cui un ente dotato di potere d'imperio pone nella sfera di conoscenza legale di un privato un provvedimento autoritativo; tale atto potrà essere impugnato dinanzi al Giudice tributario nel breve termine decorrente, appunto, dalla notificazione, altrimenti diventerà definitivo. Di conseguenza, sulla notificazione si basano sia il diritto di difesa sia la garanzia di un ricorso giurisdizionale, che sono attribuiti dalla Costituzione (artt. 24 e 113 Cost.). Per assicurare ai cittadini la pienezza della tutela contro le illegittime ingerenze dell'amministrazione, pertanto, occorre anche garantire un procedimento di notificazione corretto e rigoroso, soprattutto quando esso avvenga con strumenti

informatici e telematici, che non sono affatto analoghi ai mezzi tradizionali.

Basti pensare al fatto che la notifica per mezzo di Pec non potrà mai avvenire a mani proprie del destinatario. Un documento elettronico è trasmesso a mezzo Pec, allegandolo a un messaggio di posta elettronica certificata: sia il mittente sia il destinatario dispongono di caselle di posta elettronica che sono state a loro attribuite da gestori di servizio di Pec, pubblici o privati; il mittente spedisce il documento nel momento in cui lo invia al proprio gestore; il destinatario lo riceve nel momento in cui il documento è disponibile nella sua casella di posta elettronica. La validità della trasmissione e ricezione del messaggio di posta elettronica certificata è attestata rispettivamente dalla ricevuta di accettazione e dalla ricevuta di consegna. Le ricevute di accettazione e di consegna sono firmate da un algoritmo dei gestori di Pec e non possono mai attestare la consegna dell'atto a mani proprie del destinatario, ma sempre e soltanto l'invio del messaggio da una casella elettronica e la consegna dello stesso messaggio da parte di un'altra casella elettronica.

In definitiva, la notificazione per mezzo di Pec di un provvedimento impositivo rappresenta un procedimento speciale non equiparabile ad altri e, pertanto, ad essa non possono applicarsi in modo acritico, per un'assonanza solo superficiale, le norme generali sul valore probatorio dei documenti informatici né i principi ricavati dal procedimento di notificazione tradizionale.

4. Il file “p7m”

Un'altra questione affrontata dalla Commissione tributaria con la sentenza che qui si commenta è quella relativa al tipo di firma elettronica dell'atto tributario da notificare. Sul punto, essa non si discosta da quello che oramai appare un orientamento consolidato dei giudici salernitani: la firma elettronica deve attribuire (al file dell'atto allegato alla Pec) l'estensione “p7m”. Per approfondimenti, si rinvia alla sentenza della Commissione tributaria regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sez. IX, dell'8 giugno 2017, n. 5143, e al relativo commento, pubblicati su *Giurisprudenza tributaria salernitana*, n. 1-4/2017. In breve, a parere di chi scrive, la sottoscrizione dell'atto tributario da notificare deve avere estensione

“p7m”, come giustamente affermato dalla Commissione salernitana, perché si applicano le norme speciali stabilite dall'art. 10, comma 1°, del decreto del Direttore Generale delle Finanze del 4.8.2015, nella parte in cui stabilisce che gli atti introduttivi del processo tributario «sono sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale, pertanto il file ha la seguente denominazione: <nome filelibero>.pdf.p7m.»ⁱ.

Non solo: l'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 equipara, in via generale, le notificazioni degli atti tributari alle notificazioni nell'ambito del processo. Tale materia, pertanto, è regolata dai principi generali che regolano il processo e dalle norme (tecniche) speciali stabilite per la notificazione per mezzo di Pec degli atti introduttivi del giudizio tributario, vale a dire degli atti del processo notificati prima dell'inizio del processo.

Dal punto di vista tecnico, si può aggiungere che il formato di firma “p7m” sembra coerente con l'importante funzione assolta dal procedimento di notificazione perché garantisce una sola versione del documento: esso, come spiega l'Agenzia per l'Italia digitale (AgId), non consente di gestire diverse versioni di uno stesso documento all'interno della busta crittografica; invece, il formato “pdf” implementa la funzione della gestione delle versioni perché «operazioni su un documento pdf già firmato, quali allegare il documento pdf in altro documento pdf, l'apposizione di una ulteriore firma digitale al documento, l'aggiunta di un campo testo o immagine al documento, non invalidano la firma digitale in quanto la stessa è comunque verificabile con successo»ⁱⁱ.

Luciana Capo

ⁱ V. decreto citato, testo disponibile al sito, in: http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/Dec-DG-Finanze_8962_4ago2015.pdf, consultato il 16/5/2018)

ⁱⁱ V. AgId, testo disponibile al sito, in: http://www.agid.gov.it/sites/default/files/linee_guida/firme_multiple.pdf, consultato il 16.5.2018.

OTTEMPERANZA DELLE PRONUNCE TRIBUTARIE NON DEFINITIVE: CONDIZIONI

Commissione tributaria regionale Napoli,
Sez. Staccata di Salerno,
Sez. XII, 11 dicembre 2017, n. 10451
Pres. Oricchio - Rel. D'Agostino

Svolgimento del processo

Giudizio di ottemperanza – Sentenza di accoglimento del ricorso non definitiva – Tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla pronuncia – Omessa corresponsione del rimborso da parte dell'Ufficio – Esperibilità del giudizio di ottemperanza – Sussiste – Passaggio in giudicato della sentenza da ottemperare – Non necessita

In seguito alla novella introdotta nell'art. 68 del D. Lgs n. 546/92 dal D.Lgs. n. 156/2015, deve ritenersi ammissibile l'ottemperanza di pronuncia tributaria non passata in giudicato. Difatti, dalla piana lettura della richiamata disposizione si evince che trattasi: a) di norma processuale e, quindi, di immediata applicazione ai giudizi anche se riferiti a sentenze emesse prima della novella legislativa; b) di eccezionale ipotesi di applicazione della procedura "per ottemperanza" a sentenze non definitive; c) di procedura ammissibile in presenza di versamenti di imposte eccedenti quanto ritenuto dovuto in base a sentenza del giudice tributario in primo grado o nei gradi successivi. Ne consegue che in caso di mancata esecuzione del rimborso d'ufficio del tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza di accoglimento della commissione tributaria provinciale, il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 ex D. Lgs n. 546/92, alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.

Con ricorso inviato telematicamente in data 15.6.2017, la P.A.eT. s.p.a. adiva questa Commissione tributaria regionale per quivi sentire disporre l'ottemperanza della sentenza n. 9840/2015 emessa da questo Giudice.

In particolare la ricorrente evidenziava in atti come, con detta sentenza, fosse stato accolto l'appello dalla stessa proposto avverso la decisione della c.t.p. di Salerno n. 234/2013 e conseguentemente annullata la cartella di pagamento n. 1002009XXX (oggetto del giudizio de quo).

Evidenziava che, dopo la sentenza di primo grado, aveva iniziato a pagare ratealmente quanto in quella sede ritenuto dovuto per un ammontare di € 99.268,90, giusta richiesta contenuta nella cartella di pagamento testè richiamata.

Precisava che, a seguito della integrale riforma di tale decisione, aveva presentato in data 30 giugno 2016 apposito atto di messa in mora sia all'Agenzia delle Entrate che all'Agente della riscossione per ottenere la restituzione degli importi corrisposti nelle more del giudizio di appello pari, appunto, ad € 99.286,90.

Il giudizio di merito era stato invero proposto avverso un avviso di intimazione con il quale Equitalia Sud aveva chiesto alla Società qui ricorrente il pagamento delle somme ritenute costituire debito tributario rinveniente dalla sottostante richiamata cartella di pagamento per l'importo complessivo di € 1.141.323,97.

A seguito della sentenza della CTP n. 234/12/2013 - che aveva dichiarato inammissibile il gravame - la Società aveva infatti proposto appello, deciso dalla CTR con la sentenza n. 9840/12/2015 (di cui si chiede l'ottemperanza), la quale lo aveva genericamente accolto.

Nella motivazione della stessa è dato leggere "E' bene precisare, nel merito, che l'oggetto dell'impugnazione non è il recupero delle somme per un credito di imposta non dovuto, quan-

to la mancata indicazione nel quadro RU corrispondente del residuo credito derivato dall'anno precedente, circostanza, del resto, mai contestata dal ricorrente. Per tale motivo, almeno formalmente, l'accertamento dell'Ufficio risulta correttamente posto in essere... Quanto alla conoscenza del terzo della cartella, si deve in ogni caso constatare l'imperfetta procedura di notifica della stessa, a causa del mancato deposito della cartolina verde attestante l'invio della raccomandata con ricevuta di ritorno", concludendo poi per l'accoglimento dell'appello di parte.

La sentenza appena citata risulta incontestatamente essere stata gravata da ricorso per Cassazione da Equitalia SPA.

La Società chiede ora, con il presente giudizio "l'ottemperanza a norma dell'art. 70" del D.Lgs. 546/1992 della citata sentenza della CTR.

Instauratosi il contraddittorio si costituiva in giudizio la sola Agenzia delle Entrate che impugnava l'avverso dedotto eccependo, in particolare, l'inammissibilità del gravame non essendo divenuta cosa giudicata la sentenza di cui si chiedeva l'ottemperanza, precisando – altresì - di avere comunque disposto la sospensione della riscossione del residuo ritenuto dovuto.

Veniva quindi fissata una prima camera di consiglio al cui esito veniva emessa ordinanza istruttoria, eseguita la quale, la controversia veniva riportata all'attenzione di questo Giudice che, sentite le parti, decideva come di seguito.

Motivi della decisione

Rileva questa Commissione che sussistono tutti i presupposti di legge per potersi procedere all'emanazione dei provvedimenti necessari per garantire l'ottemperanza della decisione n. 9840/2015 a seguito dell'intervenuto recente ampliamento del perimetro di operatività del giudizio di ottemperanza.

Infatti, in punto di diritto, si rileva che l'esperita azione deve ritenersi ammissibile nonostante non riguardi una sentenza passata in giudicato: in questa sede deve trovare applicazione il disposto di cui all'art. 68, secondo comma del D.Lgs. n. 546/1992 che, nella versione modificata dall'art. 9 del D.Lgs. n.156/2015, testualmente dispone "*Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissio-*

ne tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale"

Dalla piana lettura di tale disposizione si evince che trattasi: a) di norma processuale e, quindi, di immediata applicazione ai giudizi anche se riferiti a sentenze emesse prima della novella legislativa; b) di eccezionale ipotesi di applicazione della procedura "per ottemperanza" a sentenze non definitive; c) di procedura ammissibile in presenza di versamenti di imposte eccedenti quanto ritenuto dovuto in base a sentenza del giudice tributario in primo grado o nei gradi successivi.

Nel caso di specie tali requisiti ricorrono in quanto è incontestato che la "P. A. e T. s.p.a." aveva iniziato a pagare all'Erario la somma di € 99.268,90 a seguito di una cartella di pagamento (rateizzata) emessa in conseguenza di sentenza di primo grado ad essa sfavorevole, totalmente riformata in grado d'appello con sentenza n.9840/2015.

A seguito di tale decisione viene ad essere annullata la richiesta di pagamento in base alla quale sono stati effettuati i versamenti tributari di cui si chiede il rimborso e, pertanto, può trovare applicazione il disposto di cui al secondo comma dell'art. 68 del D.lgs. n. 546/1992 con l'attivazione della notifica della sentenza de quo e del successivo atto di messa in mora da parte dell'interessato. Dunque, nel concorso dei richiamati presupposti di fatto e di diritto, questa Commissione - a seguito anche dell'acquisizione di documentazione utile e pertinente - può ritenere provato tanto il versamento di € 99.268,90 da parte della contribuente, divenuto indirettamente indebito a seguito della sentenza di questa C.T.R. n. 9840/2015 (provvisoriamente esecutiva ai sensi di legge), che la rituale formale richiesta di restituzione di detta somma con atto di messa in mora risultato inevaso. Ne deriva che va riconosciuto il diritto della società ricorrente alla restituzione di detta somma, ascrivibile alla categoria del "tributo pagato in eccedenza" di cui all'art. 68 citato, almeno fino a pronuncia della Suprema Corte, e detto comando non può che riguardare sia l'A-

genzia delle Entrate che l'ex Equitalia riscossione in quanto entrambe parti del giudizio di merito la cui decisione di secondo grado ha consentito l'avvio della presente procedura, tanto anche in adesione all'orientamento del legislatore palesatosi con le modifiche introdotte con il D. Lgs. n. 156/2015 nonché della più recente giurisprudenza: cfr. Cass. SS.UU. 13.1.2017 n. 758.

Dell'resto se è pur vero che la materiale restituzione di quanto versato dovrà essere curata dall'attuale Agenzia delle Entrate-Riscossione è vero anche che è compito dell'ente impositore annullare il ruolo e conseguentemente la cartella di pagamento da cui è scaturito quello che ad oggi, e salva diversa decisione in "merito" della Cassazione, deve considerarsi un versamento indebito di somme a titolo tributario (seppure quali recupero di credito d'imposta) in pendenza di giudizio. Del resto il comportamento anche processuale degli enti evocati in giudizio evidenzia l'insussistenza di ostacoli giuridici da opporre all'accoglimento dell'istanza in quanto da un lato l'ex agente della riscossione non si è costituito nel presente giudizio e, dall'altro, la stessa Agenzia delle Entrate ha riconosciuto di avere provveduto in merito con un provvedimento di "sospensione" (della riscossione delle ulteriori rate) ma detto atto non è stato ritenuto soddisfacente dalla contribuente che, in base alla normativa richiamata e alla decisione dei giudici tributari fin qui emesse in "*subiecta materia*" ha diritto anche alla restituzione di quanto precedentemente versato in virtù della cartella di pagamento n. 1002009XXX.

Conseguenza logica di quanto fin qui detto è che questa Commissione, in accoglimento del ricorso in ottemperanza proposto, dispone il rimborso alla "P. A. e T. s.p.a." della somma di €99.268,90 da parte dell'ex Agente della riscossione previo effettivo sgravio del relativo ruolo da parte dell'Agenzia delle Entrate di Salerno. Concede termine per provvedere ai disposti adempimenti fino al 31.3.2018 elasso inutilmente il quale nomina sin d'ora Commissario ad Acta per curare i disposti adempimenti il direttore p.t. dell'Agenzia delle Entrate di Salerno che dovrà provvedere ai richiesti adempimenti entro i successivi sessanta giorni.

Le spese della presente procedura ben possono essere integralmente compensate, attese la novità e l'esistenza di obiettive incertezze giurisprudenziali sulla stessa.

DISPONE

Che, in accoglimento del proposto ricorso sia data ottemperanza alla sentenza n. 9840/2015 di questa CTR come segue: l'Agenzia delle Entrate di Salerno provveda a sgravare il ruolo da cui è scaturita la cartella di pagamento n. 1002009XXX e l'Agente della riscossione provveda conseguentemente alla restituzione alla "P. A. e T. s.p.a." della somma di € 99.286,90 oltre accessori di legge, pagata in vigore di efficacia della predetta cartella. L'intera procedura di rimborso dovrà avere termine entro il 31.3.2018.

Elasso inutilmente tale termine, nomina sin d'ora commissario ad acta per curare i disposti adempimenti il direttore p.t. dell'Agenzia delle Entrate di Salerno che dovrà provvedere ai richiesti adempimenti entro i successivi sessanta giorni.

Spese integralmente compensate.

Sull'ottemperanza delle sentenze favorevoli al contribuente non definitive

Sommario

1. Sì all'ottemperanza delle sentenze favorevoli al contribuente non definitive. Retroattività della disciplina: *Tempus regit actum*.
2. Efficacia intertemporale della normativa
3. Conclusioni. Riforma ma non troppo....

1. Sì all'ottemperanza delle sentenze favorevoli al contribuente non definitive. Retroattività della disciplina: *Tempus regit actum*.

La Sentenza qui annotata, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale Campania, Sez. staccata di Salerno, Sez.12, rappresenta un'"eccezionale ipotesi di applicazione della procedura per ottemperanza a sentenze non definitive", questa l'espressione adottata, nella parte motiva, dallo stesso Presidente ed estensore. Invero, i Giudici di seconde cure, accogliendo il ricorso proposto dalla società ricorrente, dispongono che sia data ottemperanza alla sentenza n. 9840/2015 pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale sez.12, gravata da ricorso per Cassazione.

Il Collegio Giudicante interpreta ed applica dunque l'evoluzione normativa che ha interessato la fattispecie giuridica relativa all'esecutorietà e all'ottemperanza delle sentenze tributarie recentemente rivisitata dal D.Lgs.156/2015 che riscrive gli artt. 68, 69 e 70 del D.Lgs.546/92, oltre ad inserire il novellato art. 67 bis ed abrogare l'art. 69-bis.

Fa proprie, inoltre, le linee guida dettate in materia dalla più recente Giurisprudenza, in ossequio della quale si afferma il principio secondo cui "*qualora*

intervenga una sentenza anche se non passata in giudicato, del giudice tributario che annulla, in tutto o in parte, l'atto impositivo, l'ente impositore ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, sia nel caso in cui l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio e, eventualmente, di rimborso dell'eccedenza versata" (Sentenza Cassazione SS.UU. n.758 depositata il 13 gennaio 2017).

La stesura della sentenza *de qua* non solo riflette in maniera giuridicamente ineccepibile i dettami del legislatore ma fa trasparire in maniera cristallina lo spirito innovativo della disciplina stessa ben interpretando il significato che le ha inteso attribuire il legislatore delegato, ovvero di bilanciare le posizioni giuridiche delle parti processuali, fornendo al contribuente uno strumento di tutela in precedenza non riconosciuto dal nostro ordinamento giuridico. Ci si riferisce all'immediata efficacia esecutiva delle sentenze tributarie anche se non passate in giudicato che, in precedenza era riconosciuta solo alle sentenze in cui il contribuente risultava soccombente, equiparandole, in sostanza, sotto questo aspetto, a quelle adottate nel giudizio civile, nel cui ambito tale principio trova applicazione oramai pacifica ai sensi dell'art. 282 c.p.c..

A tal guisa si è inteso conferire la stessa efficacia alle sentenze tributarie rispetto a quelle emesse da altre giurisdizioni conferendo pertanto maggiore dignità all'operato dei giudici tributari, appare infatti evidente come un aspetto dell'innovata disciplina, oltre ad essere uno strumento di tutela per il contribuente, sia quello di esprimere una manifestazione di fiducia e di rispetto dello Stato Italiano nei confronti dei giudici Tributari conferendo alle sentenze da loro emesse la stessa efficacia delle sentenze emesse in ambito civile ed amministrativo.

Il *casus belli* per cui si adisce il Collegio giudicante di secondo grado trae origine dalla *"notifica di un Avviso di intimazione con il quale Equitalia Sud aveva chiesto alla società ricorrente il pagamento delle somme ritenute costituire debito tributario rinveniente dalla sottostante Cartella di pagamento per l'importo complessivo di euro 1.141.323,97"*; a seguito dell'impugnativa dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale i giudici di primo grado dichiarano inammissibile il gravame respingendo il ricorso con la sentenza n. 234/12/2013, pertanto costringendo il contribuente al pagamento di *quanto in quella sede ritenuto dovuto per un ammontare di euro 99.268,90, giusta richiesta nella cartella di pagamento*; dovendo giudicare l'appello proposto dalla società soccombente in primo grado, i giudici di secondo grado, ribaltando il risultato, ed emettono la Sentenza n.9840/2015: pur ritenuto infatti correttamente posto in essere l'Accertamento dell'Ufficio in ordine alla pretesa tributaria, viene considerata manifestamente nulla la notifica della cartella impugnata *a causa del mancato deposito della cartolina verde attestante l'invio della raccomandata con ricevuta di ritorno, viene disposto pertanto l'annul-*

lamento dell'atto non validamente notificato; Equitalia Sud spa (ora Agente della riscossione) propone avverso tale sentenza ricorso per Cassazione.

Orbene in tale contesto, stante le prefigurate condizioni di fatto e di diritto, la società vittoriosa in secondo grado, inoppugnabilmente ha diritto al rimborso delle somme indebitamente versate a seguito del giudizio di primo grado a sé sfavorevole, esercita quindi tale insindacabile diritto sperando il Giudizio di ottemperanza così come disciplinato dall'art.70 del D.Lgs. 546/1992, attivabile decorso il termine indicato nell'art. 68 al comma 2 *"novanta giorni dalla notificazione della sentenza"*;

Preliminarmente risulta necessario evidenziare come da un prima disamina delle norme contenute nel D.Lgs 546/92, inerenti l'esecuzione delle sentenze tributarie, sia utile operare una distinzione delle diverse previsioni legislative, ciò al fine di delimitare il perimetro normativo della sentenza in commento, al tal fine individuiamo:

- nell'art. 68, l'esecuzione delle sentenze costitutive di annullamento;
- nell'art. 69, l'esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente al pagamento di somme e di esecuzione delle sentenze emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2 del D.Lgs 546/92;
- nell'art.70 lo strumento che si pone a servizio sia delle inesecuzioni della sentenza di cui al secondo comma dell'art. 68, sia delle ipotesi legislative individuate dall'art. 69. (*Consolo Glendi, Commentario breve alle leggi del processo tributario*)

Ciò premesso occorre a questo punto, per una migliore comprensione del percorso logico giuridico che ha portato i Giudici di seconde cure ad esprimersi in senso favorevole all'ottemperanza della sentenza n. 9840/2015, analizzare il dettato normativo dell'art. 68 comma 2 D.Lgs 546/92, che indiscutibilmente si applica al caso di specie, così come modificato dall'art.9 del D.Lgs.156/2015, ma prima ancora, per completezza di trattazione, occorrerebbe analizzare la portata normativa dell'articolo testé richiamato nella sua formulazione ante riforma: l'art. 68 del D.Lgs 546/92 rubricato *"Pagamento del tributo in pendenza del processo"* nella sua formulazione primigenia appare emblematico del rapporto non paritario che nel diritto tributario intercorre tra la parte privata e quella pubblica, infatti se è vero che al primo comma si attribuisce facoltà alla Pubblica Amministrazione di iscrivere a ruolo, seppure in forma graduale, secondo le scansioni dettate nel testo della norma, i tributi oggetto di sentenze a sé favorevoli ancorché non definitive, la stessa tutela non veniva fornita al contribuente che fosse risultato vittorioso in un grado del giudizio.

In sostanza in un mondo giuridico caratterizzato dalla possibilità di iscrizioni a ruolo sulla base di sentenze non definitive e in applicazione del tanto censurato principio del *solve et repete* (*Fondazione Nazionale dei Commercialisti Documento del 15/01/2017*), le sentenze tributarie erano immediata-

mente esecutive ma solo se favorevoli al fisco, il contribuente invece pur avendo avuto ragione (magari anche nei primi due gradi di giudizio) doveva attendere il passaggio in giudicato della sentenza per poter richiedere il rimborso delle somme non dovute.

Invero nel secondo comma dell'articolo testé richiamato, nella sua formulazione ante riforma, si legge: *“se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito nella sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza”*.

Un primo elemento da prendere in considerazione nella lettura di tale norma è la peculiarità dell'azione di rimborso a cui si fa riferimento, in tale ipotesi infatti il diritto al rimborso non è una conseguenza del dispositivo della sentenza ma è una sua conseguenza legale, il diritto nasce *ab externo* (Consolo Glendi in *Il commentario breve alle leggi del Processo Tributario*) rispetto al contenuto della sentenza non occorrendo che il comando sia contenuto al suo interno, da ciò ne discende che la sentenza in questo caso ha per oggetto un diritto esterno e strumentale rispetto al suo oggetto stesso, tale diritto costituisce *sic et simpliciter* l'effetto che consegue per legge alla pronuncia, pertanto non può essere legato alla definitività o meno della sentenza medesima, *in sostanza trattasi di una situazione dalla quale scaturisce ex se, per effetto legale, il diritto alla restituzione ed al ripristino di ciò che il contribuente sia stato privato in base ad un titolo poi caducato*; il concetto traspare in maniera cristallina ad un attento lettore della sentenza in commento, infatti appare evidente come attraverso la sentenza n. 9840/15 di cui si chiede l'ottemperanza si annulli il titolo oggetto di pretesa debitoria per vizi formali (la notifica della cartella appare nulla), da ciò ne discende la nascita del diritto al rimborso delle somme medio tempore versate dal contribuente e conseguentemente l'obbligo da parte dell'Ente impositore ad annullare il ruolo (e non già a sospenderlo, come ha fatto nel caso di specie l'ente) e parimenti l'obbligo al rimborso delle medesime somme da parte dell'Agente della Riscossione, e non occorre che né il primo né il secondo siano precipuamente citati nella sentenza medesima, appare evidente, quindi, come essi prescindano dalla definitività della stessa!

In contrapposizione e con un significato diametralmente opposto, per completezza di trattazione, osserviamo invece i tratti salienti dell'“azione di rimborso autonoma” *in cui il diritto stesso è dichiarato in un giudizio che ha ad oggetto la conditio indebiti e come risultato l'accertamento della debenza o meno delle somme versate* (Glendi, Consolo).

Ciò premesso risulta evidente come fosse già disciplinato (anche prima dell'entrata in vigore del D.Lgs.156/2015) l'obbligo da parte della Pubblica Amministrazione alla restituzione di quanto indebi-

tamente percepito, ricordiamo infatti che sul punto si è espressa la stessa Agenzia delle Entrate, dapprima con la Risoluzione n.46/E del 10/04/2000 avente ad oggetto *“Il rimborso di somme pagate a seguito di iscrizioni a ruolo annullate dalle Commissioni Tributarie”*, nella quale statuisce la sussistenza dell'obbligo al rimborso da parte degli Uffici finanziari senza la necessità della preventiva notifica della sentenza, e successivamente con la Circolare n. 49/E del 01/10/2010 nella quale raccomanda agli Uffici finanziari di dare tempestiva esecuzione ai rimborsi dovuti in caso di sussistenza della previsione di cui all'art. 68 comma 2, invero raccomanda gli Uffici a procedere ai rimborsi in via immediata e senza attendere alcuna richiesta o sollecitazione da parte del contribuente, in materia si è espressa anche la Corte di Cassazione con la sentenza n. 20526/2006 stabilendo principio equivalente a quello statuito dall'interpretazione letterale dell'art. 68, comma 2, come sopra evidenziato; ma allora cosa non funzionava...?

Ebbene, in tale quadro di riferimento risulta altrettanto chiaro come il contribuente risultasse sfornito del “rimedio” giuridico coercitivo da utilizzare di fronte all'inerzia dell'Amministrazione finanziaria che avesse omesso di eseguire in suo favore il rimborso di somme *medio tempore* riscosse, soprattutto in considerazione del fatto che la stessa Amministrazione prima dell'intervenuta rinnovata disciplina era solita tenere poco conto di questa indicazione legislativa tanto che nel tempo lo strumento legislativo a cui il contribuente poteva far riferimento era diventata una *“lancia senza punta”* (SINANTE, COLUCCI *L'esecuzione delle sentenze delle Commissioni Tributarie nei confronti della P.A.*02,128), probabilmente perché la disposizione di cui alla primitiva formulazione del secondo comma dell'art. 68 veniva letta in maniera coordinata all'art. 69 che subordinava (nel testo anteriore alla riforma del 2015) l'esecutorietà della sentenza in danno all'amministrazione finanziaria al suo passaggio in giudicato così come anche nella norma che disciplina il giudizio di ottemperanza (l'art.70 del D.Lgs.546/92) si subordinava la possibilità di esperire tale azione alla sussistenza di sentenze “passate in giudicato”, *aperitis verbis* il contribuente, in caso di inerzia dell'Amministrazione poteva solo rassegnarsi sperando nella grazia dell'Amministrazione (Consolo, R.Dir.

Trib.91,I,34; Moschetti *Il nuovo processo tributario: una riforma incompiuta*, in *Il nuovo processo tributario* a cura di Tosi-Viotto,99,12) oppure sollecitare il rimborso presentando un'istanza in via amministrativa ed eventualmente impugnare il silenzio rifiuto da parte dell'Amministrazione, con risultati non sempre apprezzabili.

Orbene, in tale contesto interviene opportunamente il Legislatore delegato che nella nuova formulazione del secondo comma dell'art. 68 attribuisce al contribuente, che non si veda restituire quanto indebitamente versato, il potere di instaurare il giudizio di ottemperanza di cui al successivo art. 70 del D.Lgs 546/92, *“in caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a nor-*

ma dell'art. 70 alla Commissione Tributaria Provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla Commissione Tributaria Regionale"; in definitiva il secondo comma dell'art. 68 testé richiamato, così come ampliato, contribuisce a bilanciare la previsione di cui al primo comma dello stesso articolo palesemente formulata in senso favorevole al Fisco, ponendo sullo stesso piano le due parti del processo nel rispetto di quanto statuito dall'art. 111 della nostra Carta Costituzionale.

Altro aspetto che la riforma del 2015 chiarisce è quello relativo alla competenza della Commissione Tributaria in ordine al giudizio di ottemperanza. Sul punto la norma ante riforma prestava il fianco a più di una censura, infatti nel testo dell'art. 68 comma 2 così come era formulato prima dell'entrata in vigore del D.lgs 156/2015 si leggeva il riferimento alla sola commissione tributaria provinciale, di talché da una lettura acritica della norma si giungeva alla conclusione che il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla Commissione poteva essere chiesto in rimborso solo se la sentenza era stata emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale, tale interpretazione non è stata mai condivisa dalla più autorevole dottrina e giurisprudenza, infatti risultava inspiegabile la circostanza secondo cui si riconosceva maggiore forza esecutiva alle sentenze emesse dalla commissione provinciale (ossia del giudice di grado inferiore) rispetto a quelle emesse dalla Commissione Regionale; a chiarire la non proprio felice formulazione utilizzata dal legislatore ante riforma interviene la riforma del 2015 stabilendo, nell'instaurazione del Giudizio di ottemperanza, "...la competenza della Commissione Tributaria Provinciale, a meno che il giudizio non penda nei gradi superiori", pertanto senza alcun dubbio la parte ricorrente del caso *de quo* correttamente adisce la Commissione Tributaria Regionale data la inconfutabile circostanza della pendenza del ricorso in cassazione presentato dalla Equitalia Sud spa (ora Agente della Riscossione).

2. Efficacia intertemporale della normativa

In aggiunta non si può sottacere la circostanza secondo cui le disposizioni introdotte dalla novella del 2015 sono applicabili dal 1° gennaio 2016, mentre gli artt. 67 bis, 69 e 70 hanno efficacia a partire dal 1° Giugno 2016, ovvero alla data, se successiva, dell'approvazione del Decreto ministeriale atto a disciplinare il contenuto della garanzia per il pagamento di somme, ciò secondo il disposto dell'art. 12 D.Lgs 156/2015; ci si riferisce alla disposizione secondo cui, a mente dell'art. 69, comma 2, il Giudice può subordinare il pagamento della Pubblica Amministrazione per importi superiori ai 10.000, diversi dalle spese di lite, alla prestazione di una idonea garanzia da parte del contribuente, la cui disciplina e regolamentazione doveva essere normata dal un D.M. attuativo emesso dal Ministero dell'Economia e Finanza.

Detto provvedimento attuativo è stato emanato il 6 Febbraio 2017 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 60 del 13 Marzo 2017, si tratta, in definitiva della

realizzazione completa della riforma attuata con il D.Lgs. 153/015 il cui ultimo tassello mancante era da rinvenirsi nel D.M. testé richiamato e a cui il Legislatore subordinava l'entrata in vigore dell'intero art. 69 rubricato "*Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente*".

A questo punto è lecito chiedersi come atteggiarsi nei confronti delle sentenze depositate prima della data di entrata in vigore del D.M. testé richiamato, numerosi dubbi sorgono: la norma si applica solo alle sentenze depositate successivamente all'entrata in vigore di tale provvedimento? Il procrastinare nel tempo l'attuazione della novità legislativa si applica a tutte le sentenze o solo a quelle che prevedono il rilascio della garanzia? Ed ancora ci si può chiedere se la posticipazione dell'entrata in vigore dei nuovi principi riguardi solo l'art. 69 (nel quale la disposizione è esplicitamente richiamata) e quindi riferito solo alle *azioni di rimborso in forza di sentenze di condanna in favore del contribuente* ancorché non definitive, oppure riguarda anche le previsioni di cui all'art. 68 comma 2 e quindi ricadenti anche nel perimetro applicativo della sentenza in commento?

A contribuire a rendere ancora meno terso il quadro di riferimento è sicuramente la Circolare n. 38/E/ del 2015, emessa dall'Agenzia delle Entrate nella quale si subordina l'entrata in vigore della novella disciplina all'entrata in vigore del D.M. attuativo stabilendo che nelle more venga applicata la disciplina previgente.

Orbene pur volendo *tralasciare i dubbi di legittimità costituzionale della normativa in oggetto almeno per il fatto che si subordina alla volontà della parte pubblica del processo i tempi e le modalità di una disciplina posta a tutela della parte privata* (Commissione Tributaria di Venezia 20/06/2016 n. 316/3/2016), la posizione dell'Agenzia delle Entrate appare sotto diversi aspetti censurabile, se non altro per il motivo secondo cui *subordinare l'efficacia della norma al regolamento del MEF significa in sostanza attribuirgli il potere di decidere se e quando entrerà in vigore una norma ovvero attribuire al potere esecutivo una prerogativa del potere legislativo* (Corriere Tributario 23/2017) la questione è stata lungamente dibattuta in dottrina anche se il D.M. attuativo non ha avuto invero tempi biblici avendo trovato la pubblicazione in G.U. il 13/03/2017, (ricordiamo che in altri casi in cui le disposizioni normative erano subordinate all'approvazione di un Decreto attuativo (art. 8 Statuto del contribuente) siamo ancora in attesa dopo circa 18 anni dell'emanazione di detto provvedimento con il risultato che la portata innovativa della norma è stata vanificata dall'inerzia della Pubblica Amministrazione).

Il Collegio Giudicante del caso *de quo*, dovendo statuire circa l'ottemperanza di una sentenza, la n. 9840/2015, depositata il 10/11/2015 e quindi non solo prima dell'entrata in vigore del D.M. attuativo di cui all'art. 69 comma 2, ma addirittura prima ancora dell'entrata in vigore del del D.Lgs 156/2015 (la cui legge di conversione n. 187 del 20/11/2015 è stata pubblicata nella G.U. Del 27/11/2015), nella

motivazione della sentenza in commento risolve in maniera ineccepibile ed assolutamente condivisibile i possibili dubbi riguardanti l'efficacia intertemporale di questa nuova disposizione, attribuendogli la natura di "norma processuale", che trova quindi *immediata applicazione ai giudizi anche se riferiti a sentenze emesse prima della novella legislativa*. In definitiva da una semplice interpretazione letterale della normativa sembra che essa trovi il suo alveo di riferimento nel principio di diritto processuale "*tempus regit actum*" cioè quello in virtù del quale l'atto processuale è soggetto alla disciplina vigente al momento in cui viene compiuto, sebbene successiva all'introduzione del giudizio, la nuova norma si applica pertanto subito ai processi in corso in caso di successione di leggi; naturalmente tale principio viene applicato alle sole regole che modificano la procedura e non a quelle sostanziali (che regolano i diritti) per le quali la modifica normativa non inciderebbe sui rapporti sorti prima della modifica della normativa stessa.

La sentenza in commento che si contraddistingue per chiarezza e precisione, rappresenta la conferma della circostanza secondo cui risulterebbe sicuramente più agevole il compito dei Giudici Tributari deputati al ruolo di "vigilanti" del sistema normativo tributario, se parimenti l'impianto normativo di riferimento fosse improntato a canoni di chiarezza e correttezza.

3. Conclusioni. Riforma ma non troppo....

In definitiva, seppur venga accolta con favore da parte degli operatori del settore la riforma introdotta con il D.Lgs 156/2015, non si può non evidenziare come le innovazioni introdotte non abbiano dato completa attuazione alla delega. Se l'intento del Legislatore era quello di dotare di efficacia esecutiva tutte le sentenze delle commissioni tributarie osserviamo come per alcune tipologie di sentenze cioè, secondo la prassi recente, non accade, "*non sono infatti interessate dall'innovazione testé richiamata le Sentenze di condanna al pagamento di somme a favore del contribuente per ciò che riguarda le ipotesi in cui le somme indicate in sentenza siano costituite da risorse proprie tradizionali ovvero da IVA riscossa all'importazione*", (così l'Agenzia delle Dogane nella sua nota n.31568 del 24 marzo 2017). In tali circostanze non opera il principio dell'immediata esecutività delle sentenze, pertanto il rimborso può avvenire solo in presenza di sentenze passate in giudicato oppure con il rilascio di apposita garanzia che potrà essere svincolata solo all'esito favorevole del giudizio. Inoltre sembra che le nuove disposizioni non si debbano applicare neanche alle pronunce non aventi contenuto patrimoniale (relative al riconoscimento della qualifica di ONLUS), oppure quelle che disconoscono delle agevolazioni.

Sul punto riscontriamo infatti come formalmente nell'art.70 del D.Lgs 546/92 il Legislatore non elimina il riferimento *alle sentenze passate in giudicato* quasi a voler precisare che appunto, nel panorama delle sentenze tributarie, ne permangono alcune che

non soggiacciono all'intervenuta riforma.

Non a caso si evidenzia come nella lettura dell'art. 67 bis rubricato "*L'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie*" il riferimento alle sentenze è plurale quasi a voler sottolineare l'aspetto secondo cui le sentenze pronunciate dalle commissioni tributarie possono avere tratti distintivi diversi le une dalle altre, così come sono differentemente disciplinate dal Legislatore le sentenze di annullamento, di cui all'art. 68, rispetto alle sentenze di condanna al pagamento di somme a favore del contribuente o sentenze emesse su ricorso avverso gli atti relativi ad operazioni catastali di cui al successivo art. 69. Ulteriore riflessione sovviene dalla *littera legis* dell'art. 67 bis nel quale si legge: "*Le sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie sono esecutive*" ma si aggiunge subito dopo: "*secondo quanto previsto dal presente capo*", introducendo quindi, sin da subito, un temperamento, una limitazione, al principio generale della esecutività delle sentenze tributarie introdotto dalla novella disciplina.

Infine, non si può non evidenziare come la portata garantista della novella disciplina sia stata stemperata dalla previsione secondo cui viene di fatto inibita la possibilità al contribuente di ricorrere alle norme di procedura civile sull'esecuzione forzata in via concorrente e cumulativa con il giudizio di ottemperanza, che di fatto quindi ad oggi rimane l'unico strumento utilizzabile; è innegabile che tale previsione risulti essere in contrasto con il substrato ideologico della Legge delega che non si può non ricercare nella ricerca di "strumenti volti a rafforzare la tutela giurisdizionale del Contribuente".

Più in generale nell'ordinamento tributario vigente permangono zone d'ombra nelle quali le parti in giudizio non sono trattate in maniera paritaria, ciò almeno dal punto di vista della parità di diritti tra la parte privata e quella pubblica; sono ancora presenti infatti numerose norme palesemente sbilanciate a favore dell'Amministrazione finanziaria e per le quali è stata chiesta pronuncia ai Giudici dei Giudici, una fra tutte l'art. 23 D.Lgs. 546/92 comma 3, a mente del quale si consente alla parte resistente di costituirsi in giudizio anche oltre il termine di sessanta giorni assegnato dalla norma, senza la previsione di decadenza a differenza di quanto previsto nei confronti della parte ricorrente. (Marcella Martis in "*La rinnovata disciplina del giudizio di ottemperanza non dipana tutti i dubi ermeneutici in ordine all'esecuzione delle sentenze tributarie*").

Auspichiamo pertanto che il Legislatore continui nella scia già delineata con la riforma del 2015 affinché, a mente dell'art.111 della Costituzione, il sistema tributario Italiano risulti davvero informato ai corollari del principio del "giusto processo": di rispetto del contraddittorio e di parità delle parti dinanzi ad un Giudice terzo.

Giulia D'Andrea

IL RIMBORSO DEL TRIBUTO DA PARTE DELL'UFFICIO IN PENDENZA DI GIUDIZIO DETERMINA LA CESSATA MATERIA DEL CONTENDERE

**Commissione tributaria regionale Napoli,
Sez. staccata di Salerno,
Sez. XII, 1 febbraio 2018 n. 879
Pres. Oricchio - Rel. Orio**

Tributi – Irap – Rimborso delle somme versate in pendenza del giudizio di rias- sunzione – Cessata materia del conten- dere – Consegu

*In sede di riassunzione del giudizio, deve esse-
re confermata la sentenza dei giudici di prime
cure che hanno accolto il ricorso del contri-
butente contro il diniego (silenzio - rifiuto) di
rimborso del credito Irap, laddove, nelle more
del processo riassunto, l'Ufficio abbia disposto
il rimborso delle somme versate dal contri-
butente esercente l'attività di medico conven-
zionato ASL. In virtù del rimborso effettuato,
dunque, non può che desumersi la cessata ma-
teria del contendere per sopravvenuta carenza
di interesse all'azione amministrativa dell'ente
impositore, seppur in assenza di prove a favore
del contribuente circa il mantenimento del mi-
nimo indispensabile per l'esercizio della sua
professione, delle spese sostenute per l'acqui-
sto di beni strumentali.*

Svolgimento del processo

In data 6/4/17 il sig. P.S.M. a mezzo del pro-
prio difensore depositava istanza di riassun-
zione, a seguito della pronuncia della Corte di
Cassazione n. 21217/16 con cui veniva cassata
con rinvio la sentenza n. 526/4/12 della CTR
Campania, del giudizio inerente l'appello av-
verso la sentenza n. 186/2/2011 pronunciata il
7/03/2011 dalla Commissione Tributaria Pro-
vinciale di Avellino, sez. II, depositata il
8/04/11, di accoglimento del ricorso proposto
contro il diniego (silenzio- rifiuto) di rimborso
del credito IRAP anno 2005/2008.

La sentenza di primo grado accoglieva il ri-
corso, con spese compensate ritenendo che
non vi fossero significativi costi di gestione,
che vi erano esigui cespiti ammortizzabili e
che l'attività era stata svolta con l'ausilio di
un solo collaboratore.

La sentenza di secondo grado accoglieva l'ap-
pello rilevando, invece, che il contribuente
svolgeva la propria attività professionale di
medico generico impiegando rilevanti mezzi
strumentali (per oltre 35mila euro nel 2005,
2006, 2007, e per 63mila euro circa nel 2008),
elementi che, unitamente alla collaborazione
di un dipendente, erano indicativi di una auto-
noma struttura organizzata con conseguente
debenza dell'IRAP.

La Corte di Cassazione, nel cassare la predetta
sentenza di appello, segnalava che la CTR
aveva deciso senza valutare se l'impiego di ri-
levanti mezzi strumentali e l'impiego di un di-
pendente con mansioni di segreteria avesse
superato o meno il minimo indispensabile per
l'esercizio dell'attività di medico convenzio-
nato, e rinviava per nuovo esame, anche per il
regolamento sulle spese, ad altra sezione di
questa Commissione.

Nell'atto di riassunzione, il contribuente rile-
vava che, nel rispetto dell'art. 22 ACN, i beni
ed il personale impiegato non erano eccedenti
la normale e necessaria dotazione per l'eserci-
zio della professione, come risulterebbe dal
rimborso da parte dell'ASL del costo sostenu-
to nel corso degli anni per l'impiego di una
segretaria e dal valore dei cespiti ammortizza-
bili pari complessivamente ad Euro 35.570,00,
comprensivi di un'autovettura indispensabile
per raggiungere i pazienti in visita domiciliare
e per l'arredamento dello studio. Concludeva
per l'accoglimento del ricorso in riassunzione
e, riformata la sentenza di appello, per la con-
ferma della sentenza di primo grado.

Nelle sue controdeduzioni, l'Ufficio, premessi
i principi regolatori sulla esclusione dalla ap-

plicazione dell'imposta solo quando si tratti di attività non autonomamente organizzata, configurabile quando il contribuente non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione e benché rilevasse che nel caso di specie il contribuente aveva impiegato, nell'esercizio della professione di medico convenzionato ASL rilevanti mezzi strumentali per oltre 35mila euro nei primi tre anni e per 63mila euro nel 2008 avvalendosi della collaborazione di un dipendente appresentava che nelle more aveva disposto il rimborso delle somme chieste dal dott. P. dell'inversione dell'orientamento giurisprudenziale, concludeva per l'accoglimento del ricorso in riassunzione del contribuente con compensazione delle spese.

All'udienza del 4 settembre 2017, udita la relazione introduttiva, esaminate le argomentazioni di parte, la Commissione si riservava di decidere pronunciando la seguente sentenza.

Motivi della decisione

L'istanza di riassunzione volge a richiedere l'accoglimento dell'originario ricorso a conferma della sentenza di primo grado, e tuttavia alla valutazione nel merito della fondatezza dell'azione si sovrappone la caducazione dell'interesse a proseguire, stanti le determinazioni amministrative assunte dall'Agenzia nelle more di definizione del processo riassunto.

L'Ufficio, infatti, nelle sue controdeduzioni ha sostanzialmente prestato acquiescenza alle ragioni del ricorrente, già vittorioso in primo grado, adeguandosi al principio di diritto espresso dalla Suprema Corte; e, preso atto dell'avvenuto rimborso, non può che desumersi la cessata materia del contendere, cui consegue la compensazione delle spese processuali poiché al comportamento processuale dell'Ufficio va bilanciata la mancanza di prova a favore del contribuente circa il mantenimento nel minimo indispensabile per l'esercizio della professione di medico convenzionato delle spese sostenute per l'acquisto ed il mantenimento dei beni strumentali annotati nel libro o dei cespiti ammortizzabili (fra cui risaltano l'acquisto di due autovetture non utilitarie -

una Mercedes CLK ed un'Audi A3 - e l'acquisto di un immobile con annesso box garage nell'anno 2006 in fabbricato situato in una arteria centrale cittadina).

Va precisato che la Corte Suprema, lungi dal ritenere fondate le ragioni del ricorrente, aveva nuovamente rimesso al grado di appello avverso la sentenza di accoglimento per la valutazione circa il superamento o meno del minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività medico convenzionata. Ma dalla lettura dei dati riportati nel registro dei beni ammortizzabili si apprendono circostanze non compatibili con l'*id quod plerumque accidit*: l'autovettura di lusso (Mercedes CLK) acquistata nel 2004 con quote riportate nel triennio successivo non può certo attribuirsi all'uso quotidiano per gli spostamenti presso il domicilio dei pazienti, ed analogamente a dirsi per la nuova autovettura sportiva acquistata nel 2007 (Audi A3 Sportback), non fosse altro per la facilità di spostamenti nel circuito cittadino, disponibilità di aree di parcheggio, consumi di carburante, esposizione a rischio-furti o danneggiamenti, e costi di manutenzione, a fronte dei quali si potrebbe al più comprendere nel novero dei beni strumentali all'esercizio della professione un'auto utilitaria di più contenute dimensioni e cilindrata; risulta poi annotato, fra i mobili ed arredi di studio, l'acquisto di un "centro accettazione" da 2.400 euro, illustrativo di una postazione fissa di segreteria atta alla stabile ricezione di clientela, organizzazione di appuntamenti, smistamento di ingressi ed uscite nello studio, dato che, letto congiuntamente con il costo sostenuto per un dipendente di segreteria per il quale mensilmente percepiva un rimborso medio di 300-400 euro, fornisce un quadro abbastanza chiaro della non occasionalità dell'altrui prestazione lavorativa di cui il ricorrente si era avvalso nel corso degli anni quale dato incrementativo del valore della propria organizzazione lavorativa con indubitabili riflessi reddituali. Anche il numero di personal computer a disposizione (ne risulterebbero 2 dal registro beni ammortizzabili oltre a pezzi da assemblare) esclude la unicità della postazione lavorativa e denoterebbe la presenza di altro collaboratore di studio. Risulta poi annotato l'acquisto di un box garage nello stesso stabile ove è allocato l'appartamento uso studio in una arteria centrale

cittadina, e si tratta di un investimento immobiliare davvero eccedente le ordinarie disponibilità strumentali dei medici convenzionati ex art. 22 ACN.

Insomma, i principi interpretativi offerti dalla giurisprudenza di legittimità non elidono la verifica concreta dei presupposti applicativi di imposta, ben attinenti al caso concreto e sui quali difficilmente si comprende la scelta amministrativa di recedere dalla pretesa impositiva rimborsando quanto versato a titolo di IRAP negli anni in osservazione. Ciò comporta, da un lato, la pronuncia di cessata materia del contendere per sopravvenuta carenza di interesse all'azione amministrativa dell'ente im-

positore, dall'altro l'opportunità di una valutazione della dismessa azione amministrativa nelle opportuni sedi giudiziarie di controllo contabile.

Quanto al regime delle spese, l'oscillazione giurisprudenziale sul superamento dei minimi indispensabili per l'esercizio della professione e la risalenza nel tempo dei fatti consente di propendere per la compensazione delle spese del giudizio, nelle sue articolate fasi.

P.Q.M.

Dichiara cessata la materia del contendere.
Compensa le spese dell'intero giudizio.

È IMPUGNABILE L'AVVISO DI PRESA IN CARICO NON PRECEDUTO DALLA NOTIFICA DELL'ATTO TRIBUTARIO PRESUPPOSTO

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. V, 14 febbraio 2018 n. 506**
Pres. Baglioni - Rel. Pisapia

Procedimento e processo – Avviso di “presa in carico” – Invalida notifica dell'atto presupposto – Impugnazione – Ammissibilità

La notifica di un avviso di accertamento, effettuata ai sensi dell'art. 140 c.p.c., richiede il compimento di tutti gli adempimenti stabiliti dalla norma, vale a dire: deposito della copia dell'atto nella casa del Comune dove la notificazione deve eseguirsi; affissione dell'avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario; notizia del deposito al destinatario mediante raccomandata con avviso di ricevimento. Quest'ultimo adempimento, inoltre, produce l'effetto di sanare eventuali vizi del procedimento di notificazione, dal momento in cui il destinatario riceve il piego postale. Invece, l'omissione della raccomandata determina la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento. Conseguentemente, il contribuente può impugnare l'atto successivo costituito dall'avviso di “presa in carico” del ruolo da parte dell'Agente della riscossione.

Svolgimento del processo

Il sig. A.T. ha impugnato l'avviso di accertamento n. (...), emesso dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Salerno - conosciuto solo attraverso l'avviso di presa in carico, comunicato da Equitalia Servizi Riscossione in data 19.05.2017; avviso di accertamento, mai notificato al ricorrente, per cui ne eccipisce la nullità.

Trattasi di atto inesistente giuridicamente, in quanto non notificato e, contestualmente ne eccipisce la decadenza, trattandosi di accertamento riferito all'annualità 2011.

Conclude per l'accoglimento del ricorso, con vittoria di spese e onorari, da distrarsi a favore dei difensori, ex art. 93 c.p.c..

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Salerno - Ufficio Legale, nel costituirsi in giudizio, solleva l'eccezione di inammissibilità del ricorso, presentato senza istanza/reclamo mediazione, avverso un avviso di presa in carico (ex art.29 c.1 lett. b D.L. n. 78 del 2010), che richiama un avviso di accertamento, esecutivo e definitivo, per mancata impugnazione, regolarmente notificato, ex art. 140 c.p.c., per irreperibilità relativa del ricorrente, come rilevasi dagli atti allegati.

Si sofferma l'Ufficio sull'eccezione di inammissibilità del ricorso, per violazione dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in quanto l'avviso di accertamento andava impugnato nei termini, rimettendo a questo Collegio di verificare la tempestività del ricorso in relazione all'atto del Concessionario (comunicazione di presa in carico) che, comunque non rientra tra gli attimpugnabili, ex art.19 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

L'Ufficio nel richiamare gli aspetti giuridici e procedurali sulla “irreperibilità”, richiama la procedura seguita in relazione alla notifica dell'avviso di accertamento ed a quella successiva per la fase di riscossione, sostenendo la regolarità e la tempestività della notifica e dell'affido del carico tributario al Concessionario per la riscossione.

Conclude in via preliminare per l'inammissibilità del ricorso, per violazione degli artt.19 e 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e, nel merito, per il rigetto del ricorso. Con vittoria di spese.

Motivi della decisione

La Commissione, preliminarmente a quanto richiamato in atti, si sofferma sul procedimento previsto dall'art. 140 c.p.c. Invero, la notificazione degli avvisi e degli atti impositivi, nel sistema delineato dall'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973, va effettuato secondo il rito previsto dall'art. 140 c.p.c., quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario, ma non si sia potuto eseguire la consegna perché questi (o ogni altro possibile consegnatario) non è stato rinvenuto in detto indirizzo, per essere ivi temporaneamente irreperibile, mentre va effettuata secondo la disciplina di cui all'art. 60, comma 1 lett. e), quando il messo notificatore non reperisca il contribuente perché risulta trasferito in luogo sconosciuto; accertamento questo, cui il messo deve pervenire dopo aver effettuato ricerche nel comune dove è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso Comune. Rispetto a tali principi nulla ha innovato la sentenza della Corte Costituzionale del 22.11.2012, n. 258.

Il perfezionamento della notifica effettuata ai sensi dell'art. 140 c.p.c. richiede il compimento di tutti gli adempimenti stabiliti da tale norma (deposito della copia dell'atto nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi; affissione dell'avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'Ufficio o dell'azienda del destinatario; notizia del deposito al destinatario mediante raccomandata con avviso di ricevimento), con la conseguenza che in caso di omissione di uno di essi, la notificazione è nulla e, benché la nullità sia sanata dalla ricezione della raccomandata da parte del destinatario, l'effetto sanante si realizza soltanto nel momento di tale ricezione.

In tema di notifica dell'accertamento tributario, qualora la notifica sia stata effettuata nelle forme dell'art. 140 c.p.c., ai fini della prova dell'avvenuto perfezionamento del procedimento notificatorio, è necessaria la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata.

Questo perché, il destinatario verrà a conoscenza dell'affissione dell'avviso di deposito

sulla porta dalla spedizione della raccomandata A/R, non essendo sufficiente la sola spedizione (Cass. sez. civ. VI Tr. Ord. 26.06.2017 n. 15902), ciò in aderenza con quanto statuito dallo Statuto dei diritti del contribuente (art. 6 c.1), in quanto l'Amministrazione finanziaria deve assicurare la effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. Così ancora (Cass, sez. civ. V sent. 8433/2017 “.. è necessario, ai fini del perfezionamento della notifica... l'effettiva ricezione della raccomandata informativa”).

Nel caso di specie trattasi di un accertamento esecutivo (ex art. 29 del D.L. n. 78 del 2010, convertito in L. n. 122 del 2010 e succ. mod.), laddove il messo notificatore, come da relazione agli atti, il giorno 27 del mese di Dicembre 2016, ha proceduto ai sensi dell'art. 140 c.p.c., per irreperibilità del contribuente, seguendo la procedura di deposito in busta sigillata, dandone notizia al destinatario, a mezzo lettera raccomandata n.(...) del 27.12.2016 (documentazione questa agli atti di causa, unitamente al certificato di residenza). L'Ufficio nell'allegazione della documentazione riguardante la notifica dell'avviso di accertamento esecutivo, non ha dato prova del compimento di tutte le formalità e, in particolare dell'avvenuta ricezione dell'atto da parte del destinatario “avviso di ricevimento”.

Le ulteriori questioni sollevate da parte resistente riflettono la data di notifica dell'avviso di presa in carico avvenuta a mezzo raccomandata recapitata il 19.05.2017, ed il ricorso “senza istanza di reclamo/mediazione” risulta essere stato notificato, ai sensi dell'art.17 bis (come riferito nelle controdeduzioni dell'Ufficio), a mezzo pec il 20.06.2017. La comunicazione di diniego, come risulta dalla ricevuta di avvenuta consegna, è attestata il 20.09.2017 ed il ricorso risulta essere stato depositato il 25.09.2017 presso la Commissione Tributaria. Rigettate le richieste preliminari di inammissibilità del ricorso in relazione all'atto del Concessionario della Riscossione, la ulteriore questione attiene la impugnabilità dell'avviso di presa in carico. Sul punto, la Cassazione a SS.UU. con la sent. n.19704/2015, ha ritenuto possibile la proposizione di un ricorso, dopo che il contribuente abbia appreso dell'esistenza di pendenze tributarie.

Del pari, la pronuncia delle Sezioni Unite, può

investire la questione sulla possibilità di proporre ricorso a seguito della comunicazione di presa in carico da parte del Concessionario, che avrebbe dovuto seguire un avviso di accertamento esecutivo (ex art.29 D.L. n. 78 del 2010, convertito in L. n. 122 del 2010 e succ. mod.).

Atto questo ultimo che è divenuto esecutivo decorsi i 60gg. dalla notifica, per cui in tal caso, l'Agente della Riscossione non notifica più la cartella (atto impugnabile), ma una comunicazione di presa in carico del ruolo (non direttamente impugnabile).

Nel caso di specie, il contribuente non avendo ricevuto l'avviso di accertamento, in quanto non vi è data prova dell'avviso di ricevimento della raccomandata, è legittimato, a giudizio

di questo Collegio, a proporre ricorso contro lo stesso, essendo venuto a conoscenza tramite la "comunicazione di presa in carico" dell'esistenza di pendenze tributarie.

La Commissione, verificati gli atti di causa, rilevato il non perfezionamento della notifica dell'avviso di accertamento in quanto è necessario, ai fini del perfezionamento della notifica, la effettiva ricezione della raccomandata informativa che, nel caso di specie non vi è data prova, accoglie il ricorso e, compensa le spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e compensa le spese del giudizio.

E' INAMMISSIBILE L'IMPUGNATIVA DELL'ESTRATTO DI RUOLO SE LA SOTTOSTANTE CARTELLA E' STATA REGOLARMENTE NOTIFICATA

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. III, 23 aprile 2018, n. 1708**
Pres. Perretti - Rel. Stassano

Riscossione – Impugnazione estratto di ruolo – Sussistente valida notifica della presupposta cartella di pagamento – Inammissibilità dell'impugnazione – Sussiste

In ipotesi di impugnazione di estratto di ruolo di cui si asserisce l'omessa notifica delle cartelle sottostanti, è sufficiente che l'agente della riscossione provi l'avvenuta notifica dei sottostanti e contestati titoli non necessariamente attraverso il deposito di copia della relazione di notifica o dell'avviso di ricevimento bensì anche attraverso il riscontro del medesimo estratto di ruolo riportante la data dell'avvenuto perfezionamento del procedimento di notifica. Ciò in quanto l'estratto di ruolo, costituisce riproduzione fedele del ruolo emesso dalla P.A. e trasmesso all'Agenzia delle Entrate - Riscossione di tal che ad esso è applicabile la norma ex art. 2718 cod. civ. "la copia della parte del ruolo relativa al contribuente, munita della dichiarazione di conformità all'originale resa dal collettore delle imposte, costituisce prova del credito, ai sensi dell'art. 2718 cod. civ. (secondo cui le copie parziali o le riproduzioni per estratto, rilasciate nella forma prescritta da pubblici ufficiali che ne sono depositari e sono debitamente autorizzati, fanno piena prova solo per quella parte dell'originale che riproducono letteralmente), atteso che il collettore esercita le stesse funzioni dell'esattore, di cui è coadiutore (art. 130 D.P.R. 15 maggio 1963, n. 858), e che l'esattore, pur non rientrando tra i "pubblici depositari" - cui la legge attribuisce la funzione di tenere gli atti a disposizione del pubblico e che sono obbligati, ex art. 743 cod. proc. civ., a rilasciare copia degli atti anche a chi non ne è parte - è tuttavia un "depositario" del ruolo, da-

togli in consegna dall'intendente di finanza (art. 24 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602), ed inoltre è autorizzato a rilasciarne".

Inoltre, quanto alla attestazione di avvenuta notifica della cartella da parte dell'agente per la riscossione, risulta rilevante la circostanza che essa dal 1° Luglio 2017, proviene non più da una spa, l'Equitalia, comunque già incaricata di un pubblico servizio, ma da un ente pubblico economico l'Agenzia per le Entrate-Riscossione subentrato ex D.L. nr. 193/2016, dal 1° luglio 2017 nella funzione di riscossione e tenuto conto che gli enti pubblici sono titolari per legge di poteri di certificazione in atti fidejacenti fino a querela di falso. Invero la natura economica degli enti attiene ai loro poteri di gestione ma non alla loro natura comunque pubblica. La dichiarazione di scienza contenuta nel certificato non è quindi una scienza privata del titolare dell'ufficio, ma una scienza dell'ufficio, proveniente da atti di cui l'ufficio è depositario per legge.

Svolgimento del processo

Considerato che con atto inviato in data 2 gennaio 2018 D.V., proponeva opposizione avverso estratti di ruolo rilasciati in data 11 ottobre 2017 dall'Agente per la Riscossione deducendo: l'omessa notifica delle cartelle di pagamento l'omessa notifica degli atti prodromici alle cartelle l'infondatezza della pretesa quanto ai crediti accessori per interessi e sanzioni l'estinzione dei crediti per prescrizione o decadenza, e concludendo per la emissione di ordine di cancellazione delle cartelle; con rivalsa di spese.

Considerato che si costituiva l'Agenzia delle Entrate per resistere all'avverso dedotto;
Concludendo per il rigetto del ricorso con ogni conseguenza;

Si costituiva anche la C.C.I.A.A. di Salerno, per resistere all'avverso dedotto;
Concludendo per il rigetto del ricorso con ogni conseguenza;

Motivi della decisione

Letti gli atti e sentite le parti,

Ritenuto che alla luce del consolidato orientamento del S.C. l'impugnazione dell'estratto di ruolo - *rectius* l'opposizione avverso la cartella di cui sia venuto a conoscenza attraverso il rilascio di estratto di ruolo - è ammissibile solo in caso di omessa notifica della cartella "Il contribuente può impugnare la cartella di pagamento della quale - a causa dell'invalidità della relativa notifica - sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione; a ciò non osta l'ultima parte del comma 3 dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992, in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato - impugnabilità prevista da tale norma - non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilità di far valere l'invalidità stessa anche prima, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compreso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione." (Sez. U, Sentenza n. 19704 del 2/10/2015).

Rilevato che nel caso di specie l'Agente per la Riscossione ha allegato l'avvenuto deposito di ricorso in opposizione avverso le cartelle

Nr. 100 2005 0014464107

Nr. 100 2009 0063065730

Nr. 100 2016 0022541859

Nr. 100 2015 9014674676

ed avverso la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria Nr. 10076201400002674000 prova diretta ed insuperabile della loro avvenuta notifica;

Considerato che la allegazione della P.A. non solo è rimasta incontestata quanto confermata dal deposito degli atti introduttivi dei relativi giudizi, ed evidenzia la complessiva genericità della doglianza avanzata dal contribuente.

Considerato quanto all'avviso di accertamento unificato che esso risulta emesso ex art. 36 bis D.P.R. nr. 700/1973, donde la prova della rituale notifica in data 26 Giugno 2008.

Considerato che l'opponente lamenta l'omessa

notifica delle cartella donde fa discendere la decadenza dal potere di riscossione ex art. 25 D.P.R. nr. 602/1973 e quindi l'estinzione del credito.

Considerato che l'Agente per la riscossione prova l'avvenuta notifica dei titoli non attraverso il deposito di copia della relazione di notifica o dell'avviso di ricevimento, ma attraverso il riscontro dei medesimi estratti di ruolo, riportanti la data dell'avvenuto perfezionamento del procedimento di notifica.

Considerato che l'estratto di ruolo, costituisce riproduzione fedele del ruolo emesso dalla P.A. e trasmesso all'Agenzia delle Entrate - Riscossione di tal che ad esso è applicabile la norma ex art. 2718 cod. civ. "la copia della parte del ruolo relativa al contribuente, munita della dichiarazione di conformità all'originale resa dal collettore delle imposte, costituisce prova del credito, ai sensi dell'art. 2718 cod. civ. (secondo cui le copie parziali o le riproduzioni per estratto, rilasciate nella forma prescritta da pubblici ufficiali che ne sono depositari e sono debitamente autorizzati, fanno piena prova solo per quella parte dell'originale che riproducono letteralmente), atteso che il collettore esercita le stesse funzioni dell'esattore, di cui è coadiutore (art. 130 D.P.R. 15 maggio 1963, n. 858), e che l'esattore, pur non rientrando tra i "pubblici depositari" - cui la legge attribuisce la funzione di tenere gli atti a disposizione del pubblico e che sono obbligati, ex art. 743 cod. proc. civ., a rilasciare copia degli atti anche a chi non ne è parte - è tuttavia un "depositario" del ruolo, datogli in consegna dall'intendente di finanza (art. 24 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602), ed inoltre è autorizzato a rilasciarne".

Rilevato che, quanto alla attestazione di avvenuta notifica della cartella da parte dell'agente per la riscossione che essa dal 1 Luglio 2017, proviene non più da una spa, l'Equitalia, comunque già incaricata di un pubblico servizio, ma da un ente pubblico economico l'Agenzia per le Entrate-Riscossione alla società subentrato ex D.L. nr. 193/2016, dal 1° luglio 2017 nella funzione di riscossione;

Rilevato che l'affidamento del servizio di riscossione ad un ente pubblico economico costituisce espressione della scelta del legislatore di riportare tale servizio in mano pubblica;

Considerato che gli enti pubblici sono titolari per legge di poteri di certificazione in atti fidefacienti fino a querela di falso; ed invero la natura economica degli enti attiene ai loro poteri

di gestione ma non alla loro natura comunque pubblica. La dichiarazione di scienza contenuta nel certificato non è quindi una scienza privata del titolare dell'ufficio, ma una scienza dell'ufficio, proveniente da atti di cui l'ufficio è depositario per legge. L'ente pubblico economico, pur operando sul mercato, agisce comunque per una pubblica finalità ed esercita una attività economica non allo scopo di produrre utili ma in funzione del soddisfacimento di finalità pubbliche con la conseguenza che mentre l'attività produttiva si svolge in regime privatistico, *“la rimanente attività rivolta all'organizzazione dell'ente e ad assicurare che il munus pubblico di cui l'ente, anche se economico è titolare, dovrà sottostare alla corrispondente regolamentazione pubblicistica”* *“Afferma il S.C.:”* Gli Atti e certificati provenienti dalla pubblica amministrazione o da enti pubblici, essendo assistiti - per il principio d'imparzialità della P.A. - da una presunzione (*juris tantum*) di corrispondenza al vero delle attestazioni ed enunciazioni di fatto in essi contenuti, possono essere posti a fondamento del convincimento del giudice di merito, anche se la pubblica amministrazione e gli enti pubblici, da cui gli Atti stessi provengono, siano parti in causa. (Conf 6250/81, mass n 417061; (Conf 2354/80, mass n 406043; (Conf 6135/78, mass n 395960; (Conf 1787/73, mass n 364748).”(Sez. 3, *Sentenza n. 6595 del 30/07/1987*) ed ancora *“Gli atti e i certificati provenienti dalla P.A. o da enti pubblici, essendo assistiti da una presunzione “iuris tantum” di legittimità, possono essere posti a fondamento del convincimento del giudice di merito anche se la pubblica amministrazione e gli enti pubblici, da cui gli atti stessi provengono, siano parte in causa.”*

(Sez. 3, *Sentenza n. 3654 del 24/02/2004* succ. conformi Sez. 3, *Sentenza n. 3253 del 02/03/2012*, Sez. 5 -, *Sentenza n. 26546 del 21/12/2016*)

Richiamato l'art. 91-bis Lex nr. 602/1973 che testualmente recita: *“Sono validi agli effetti della procedura di riscossione dei tributi i certificati, le visure e qualsiasi atto e documento amministrativo rilasciati, tramite sistemi informatici o telematici, dal concessionario del servizio della riscossione dei tributi qualora contengano apposita asseverazione del predetto concessionario della loro provenienza”* norma che consente all'agente della riscossione di certificare, ai fini della procedura, la conformità di atti e documenti presenti nei propri archivi e ri-

prodotti tramite strumenti informatici;

Richiamata la recente pronuncia del S.C.: In tema di riscossione delle imposte, ove il concessionario notifichi la cartella esattoriale nelle forme ordinarie o comunque con messo notificatore, anziché con raccomandata con avviso di ricevimento, per la prova della notificazione è sufficiente la produzione della relata, della matrice o dell'estratto di ruolo, non sussistendo un onere di produzione della cartella. (Sez. 5 -, *Sentenza n. 23039 del 11/11/2016*), ove si legge *“Quanto, infine, alle modalità con cui si debba fornire la prova, questa Corte si è già espressa nel senso che non sussiste un onere, in capo al Concessionario, di produrre in giudizio la copia integrale della cartella. Tale obbligo, in particolare, non discende dal richiamato art. 26 co. 4 del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26, che peraltro prevede, a fini amministrativi, la conservazione di copia della cartella in alternativa alla “matrice” (la quale - come chiarito da Sez. 3, n. 10326/2014 - l'unico documento che resta nella disponibilità del concessionario per la riscossione nel caso in cui opti per la notificazione della cartella di pagamento nelle forme ordinarie o comunque con messo notificatore anziché con raccomandata con avviso di ricevimento). Deve ritenersi, pertanto, ammissibile la prova della notificazione mediante produzione, ove il Concessionario opti per tali forme di notificazione, della relata (che contiene riferimenti alla cartella) separatamente dalla copia della cartella, della matrice o dell'estratto di ruolo, il quale ultimo è, ai fini che interessano, equipollente alla prima (Cass. n. 6395/2014).”*

Ritenuto quindi che vuoi per l'aspetto soggettivo, in ragione della qualità del soggetto emittente, vuoi per l'aspetto oggettivo di atto di riproduzione di dati in possesso dell'ufficio, debba essere riconosciuta all'estratto di ruolo efficacia probatoria piena anche quanto alla notifica della cartella ed alla relativa data;

Rilevato che alcun elemento di fatto ha allegato il ricorrente limitandosi ad una generica negatoria della notifica per tutte le cartelle indicate dal ruolo;

Ritenuto peraltro contrario ai principi del giusto processo l'esercizio del diritto di azione che non tenga conto della diversa natura dei titoli e dei relativi crediti opposti, di talché, se da un lato è vietato il frazionamento del diritto di credito, dall'altro deve essere vietato il cumulo indifferenziato, nella misura in cui si finisce con

il chiedere al giudice di individuare volta per volta, tra i motivi di opposizione, quello calzante per ciascuno dei titoli e per ciascuno dei debiti, a fronte della devoluzione di motivi non specifici e quindi privi dell'individuazione di un concreto collegamento tra le ragioni di opposizione e le ragioni di credito;

Ritenuta quindi provata la notifica delle cartelle, va pronunciata sentenza di *absolutio ab instantia*, ovverosia sentenza processuale di inammissibilità del ricorso (la parte non ha, se non nei casi indicati, tempestivamente reagito a seguito della notifica della cartella); le spese restano compensate stante il contrasto giurisprudenziale in atto;

Ritenuto, per completezza di esposizione non

documentato l'impedimento a comparire del difensore costituito dr. F. D. a cagione:

a) della formulazione da parte del medico di un mero consiglio di riposo e non già della attestazione di impedimento a comparire della illeggibilità della diagnosi e della terapia complete;

b) della provenienza del certificato medico in data 21 Marzo 2018 non da struttura pubblica, ma da libero professionista

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso; compensa spese grado.

AGGIO E INTERESSI: DETERMINAZIONE IN IPOTESI DI SGRAVIO

**Commissione tributaria provinciale Salerno,
Sez. XIII, 26 aprile 2017 n. 2341**
Pres. Barrella - Rel. Iovane

I) Controversie in tema di rateizzazione di imposte iscritte a ruolo – Competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie – Sussiste

II) Riscossione – Rateizzazione di imposte iscritte a ruolo – Addebito di maggior aggio e interessi di mora – A decorrere dalla notifica del ruolo e non dal successivo provvedimento di sgravio – Illegittimità

I) A norma dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, le controversie in tema di concessione o diniego di rateizzazione delle imposte appartengono alla giurisdizione tributaria.

II) In caso di sgravio di somme iscritte a ruolo, il maggior aggio e gli interessi di mora per la rateizzazione del carico tributario non decorrono dalla notificazione della cartella di pagamento bensì dal successivo provvedimento di rideterminazione degli importi.

Svolgimento del processo

Col ricorso in epigrafe, la società T.C. s.r.l., rappresentata e difesa dalla dott.ssa A.M.A., impugna il piano di rateizzazione dei carichi a ruolo di cui alle cartelle 100/2015/XXX/37/000 e 100/2015/XXX/000 nei limiti in cui, questo, risulterebbe ingiustamente gravato del maggior aggio di riscossione per complessivi € 5.081,43 (giacché liquidato con l'aggio nella misura dell'8% anziché del 4,65%) e degli interessi di mora di € 1.211,17, per l'assunta tempestività, rispetto alla data di notificazione della prima delle due cartelle (siccome errata nell'importo perché ancora comprensiva della somma di €

64.304,00 oggetto di sgravio dell'Agenzia delle Entrate), della propria istanza di rateizzo (il cui termine iniziale non decorrerebbe dalla notifica della prima delle due dette cartelle, ma dal successivo al provvedimento di sgravio di € 64.304,00, reso dall'Agenzia delle Entrate di Paganì solo il 31.08.2015 e cui, perciò, devono ancorarsi gli effetti propri del ruolo n. 2015/000435, oggetto di rateizzo).

Si costituisce l'Equitalia Sud S.p.A. che oppone l'inammissibilità ed improcedibilità dell'azione per la sostenuta incompetenza del giudice adito; nel merito, l'infondatezza delle relative doglianze, per la sostanziale immodificabilità delle rate, ivi concludendo per il rigetto della domanda.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato e la domanda va accolta. Trattasi di controversia che inerisce, ai fini della rateizzazione in parola, l'esatta determinazione del debito d'imposta Iva, anno 2008, il cui ruolo (n. XXX/2015), sia alla data di sua formazione ed esecuzione (07.04.15) che a quella di notificazione della relativa cartella (10.06.2015), era errato nel suo ammontare perché comprensivo di un importo che, solo dopo la suddetta sua notifica, è stato oggetto di suo sgravio dall'Agenzia delle Entrate per l'esatto importo di € 64.304,00. In particolare, posto che la rateizzazione di che trattasi, comprende oneri da aggi e interessi di mora liquidati entrambi nella maggior misura, propria di chi si accrediti al relativo beneficio oltre il termine dei 60 giorni dalla notificazione del ruolo, *thema decidendum* è conoscere se l'istanza di rateizzazione, formulata solo il 14.09.2015 (ovvero oltre i 60 giorni dalla notifica della cartella di che trattasi), possa o meno ritenersi, ai fini delle somme come sopra contestate, tempestiva (con termine cioè decorrente non già dalla notifica della richiamata cartella di pagamento n. 100/2015XXX/37/000, ma dall'eseguito sgravio del carico in più riportato nella cartella stessa).

Si premette, intanto, che a mente dell'art. 2 del D. Lgs. 546/92 (nel testo di cui all'art. 12, co.2, 1.448/2001), *“Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati (...). Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento ...”*.

Di qui, l'indubbia competenza del giudice adito il cui sindacato si estende, contrariamente a quanto *ex adverso* opposto, anche alle censure in ordine alla concessione o meno di rateizzazioni dei tributi; ovvero, anche agli eventuali dinieghi (cfr. Cass. Ord.5928/01; Sent. 25632/16).

Tanto chiarito, necessita conoscere della tempestività o meno della istanza di rateizzazione ai fini dei contestati oneri di cui in premessa.

E' indubbio, intanto, che il carico oggetto dell'invocata rateizzazione era errato nel suo *quantum* giacché, pur mutuando dall'intervenuta decadenza di taluni rateizzi già in essere con l'Agenzia delle Entrate, gli importi versati con F24 non risultavano, tuttavia, ancora detratti dal carico.

E' altrettanto indubbio che la ricorrente, avvedutasi dell'errore del carico a ruolo, si è tempestivamente e diligentemente attivata per ottenere lo sgravio delle somme versate (e non più dovute), dapprima, a mezzo del servizio tele-

matico Civis (dell'Agenzia delle Entrate) e, successivamente (per la riferita impossibilità della sua lavorazione), mediante documentata istanza di sgravio, che veniva reso (e/o perfezionato) solo il 31.08.2015.

Orbene, e posto che la ricostruzione degli accadimenti rileva errori non imputabili né alla ricorrente e neanche all'ente della Riscossione, ma solo all'ente impositore che ha evaso il dovuto sgravio solo il 31.08.2015, ovvero ben oltre la formazione e notificazione del citato ruolo (posto a base dell'istanza di dilazione), si ritiene che gli effetti propri degli atti d'iniziativa (ivi compresi quegli per cui è domanda) decorrano dall'eseguito sgravio delle imposte (erroneamente a ruolo e, poi, non più dovute) in più riportate nella cartella n. 100/2015/XXX/37/000, con conseguente tempestività, ai fini che ne occupa, dell'istanza di rateizzazione.

Consegue l'accoglimento del ricorso e l'annullamento sia del maggior aggio di riscossione pari ad € 5.081,43 (perché calcolato nella misura dell'8% anziché del 4,65%) che dei maggiori interessi pari ad € 1.211,17 (perché moratori); il tutto, come da rimedio tutorio de parte.

La singolarità della circostanza depone per la compensazione delle spese, come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e compensa le spese.

L'OMESSA ALLEGAZIONE DI ATTI INTERRUTTIVI DETERMINA LA PRESCRIZIONE DEL PRIMO ATTO RISCOSSIVO CON CUI SI MANIFESTA LA PRETESA

**Commissione tributaria regionale Napoli,
Sez. staccata di Salerno,
Sez. V, 6 dicembre 2017 n. 10356
Pres. Oricchio - Rel. Pagano**

Riscossione – Impugnato atto riscossivo non preceduto da altri – Dedotta intervenuta prescrizione per tardiva notifica della pretesa tributaria – Omessa esibizione in sede contenziosa di atti interruttivi da parte dell'ente riscossore – Intervenuta prescrizione – Sussiste

Opera la prescrizione dell'obbligazione tributaria relativa a tasse per concessioni comunali se il titolo esecutivo impugnato, e notificato oltre i termini prescrizionali previsti per il tributo sottostante, non sia stato preceduto da atti interruttivi e quindi rappresenti il primo atto con cui si manifesti la pretesa.

Svolgimento del processo

L'Equitalia Spa, così come rappresentata e difesa in atti, presentava appello avverso sentenza n. 3353/2015, depositata il 6/7/2015 con la quale la Ctp di Salerno accoglieva il ricorso di primo grado afferente una intimazione di pagamento e la sottostante cartella esattoriale che il ricorrente asseriva non era stata mai notificata, per la mancata prova della notifica della cartella prodromica.

Pertanto, in ordine all'unico motivo della sentenza appellata evidenziando ed allegando la prova della regolare notifica della cartella chiedeva la riforma della sentenza e l'accoglimento dell'appello.

Evidenziava, poi, l'appellante, l'incontestabilità della pretesa creditizia per la mancata opposizione alla cartella esattoriale regolarmente notificata e, quindi, chiedeva l'inammissibilità dell'opposizione.

Concludeva per l'accoglimento dell'appello e

per la riforma della sentenza con conseguente rigetto del ricorso perché inammissibile ed infondato con vittoria delle spese di giudizio.

Con controdeduzioni l'appellato, così come rappresentato e difeso in atti, chiedeva la conferma della sentenza emessa dalla Ctp di Salerno non essendosi l'Equitalia costituita nel giudizio di primo grado e, quindi, che fosse inibita all'appellante la produzione di nuovi elementi di prove nel giudizio di appello.

Disconosceva, poi, la notifica e, nell'ipotesi di consegna diretta a mezzo posta della cartella, che la stessa fosse avvenuta nel rispetto della disciplina, spettando al concessionario la prova della notifica nei modi previsti dalla legge.

Rilevava, ancora, la mancanza del calcolo degli interessi, l'indicazione del tasso applicato e, inoltre, evidenziava che gli interessi erano stati calcolati anche sulle sanzioni.

Ancora rappresentava che la mancata indicazione della consegna dei ruoli e l'effettiva notifica della cartella impedivano la determinazione della decorrenza della prescrizione del diritto alla riscossione e, ove mai venisse dimostrato la corretta notifica, chiedeva verificare i termini prescrizionali in riferimento alle imposte e sanzioni.

La cartella, poi, ove notificata regolarmente, era illegittima anche in relazione all'aggio in essa indicato rappresentando una ingiustificata sanzione accessoria.

Infine, relativamente all'ingiunzione di pagamento, ritenendolo atto impugnabile, rilevava una contraddizione nei termini di adempimento del debito tributario (5 giorni) al fine di evitare l'esecuzione forzata e il termine (60 giorni) per la proposizione del ricorso.

Chiedeva la conferma della decisione di primo grado, in subordine accertare e dichiarare la prescrizione delle somme con condanna dell'Equitalia al pagamento delle spese di giudizio con l'attribuzione al sottoscritto procuratore antistatario.

All'odierna udienza la Commissione decideva la controversia come da dispositivo.

Motivi della decisione

L'appello è infondato e, va rigettato.

La documentazione allegata all'appello dell'Equitalia consiste in una fotocopia dell'avviso di ricevimento, peraltro senza alcuna attestazione di conformità all'originale, che reca quale data di notifica 22/4/01.

Avendo l'appellato eccepito la prescrizione del credito preteso, considerato che la cartella reca iscrizione a ruolo di tasse di concessioni comunali; che il ricorso è stato proposto il 13/11/2014; considerato che la Corte di Cassazione con l'ordinanza 8/10/2015 n. 10133 ha stabilito che opera la prescrizione quinquennale, laddove il titolo esecutivo sia unicamente costituito dalla cartella esattoriale dell'Ente riscossione; la Commissione, rilevato che l'Equitalia con l'appello si è semplicemente limitata a dichiarare di aver posto in essere atti interruttivi senza alcuna allegazione degli stessi, dichiara prescritta la pretesa tributaria.

Resta precluso l'esame di ogni altra eccezione formulate dalle parti.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione definitivamente pronunciando rigetta l'appello. Compensa le spese.

L'omessa notifica degli atti presupposti

Sommario

1. La sentenza in commento
2. L'omessa notifica dell'atto presupposto
3. La prescrizione dei crediti da cartella esattoriale
4. Conclusioni

1. La sentenza in commento

La sentenza 10356 resa il 13 novembre 2017 dalla quinta Sezione salernitana della Commissione Tributaria Regionale della Campania, affronta con lucidità due temi connessi: l'omessa notifica dell'atto presupposto ed il regime della prescrizione successiva alla notifica della cartella di pagamento.

Il contribuente aveva impugnato presso la Commissione Tributaria di Salerno un'intimazione di pagamento unitamente alla cartella presupposta, ed il giudice di prime cure aveva annullato la pretesa perché mancava prova documentale della notifica dell'atto prodromico.

L'agente della riscossione appellante aveva documentato, nel secondo grado di giudizio, la notifica

della cartella e per l'effetto aveva chiesto di dichiarare l'inammissibilità dell'iniziale gravame ai sensi del combinato disposto dell'articolo 19 terzo comma e dell'articolo 21 primo comma del D. Lgs. 546/92. Il collegio giudicante, pur ritenendo superata la prima eccezione dell'appellato riguardante la produzione, solo in secondo grado o, della prova, mediante produzione di copia della relata, della notifica dell'atto presupposto – di cui incidentalmente stigmatizza la mancanza di attestazione di conformità all'originale, dichiara operante la prescrizione quinquennale in tema di tasse di concessioni comunali e per l'effetto annulla la pretesa dell'ente riscossore.

2. L'omessa notifica dell'atto presupposto

L'articolo 19, ultimo periodo, del Decreto 546/92 dispone che *“La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”*. La norma, pertanto, prevede, in questa evenienza, un'eccezione al principio secondo il quale ogni atto può essere impugnato soltanto per vizi propri, ampliando la tutela ai vizi di merito dell'atto presupposto.

Tale disposizione, tuttavia, *“non impone al contribuente, come emerge con chiarezza dall'uso del verbo -consentire-, alcun onere di impugnare cumulativamente l'atto successivo e l'atto presupposto del quale sia stata omessa la notificazione e nemmeno suggerisce un simile percorso di contestazione: una siffatta interpretazione sarebbe in palese contraddizione con la ratio del nuovo processo tributario, che è ispirato alla tutela dei diritti del contribuente (e in particolare dell'inalienabile diritto di difesa), nel quadro di una assimilazione ai caratteri del processo civile, nonché con i principi forti che, alla luce della L. n. 212 del 2000, caratterizzano l'attuale sistema tributario nella direzione di un “riequilibrio” delle posizioni delle parti in contraddittorio”* (Cassazione, SS.UU. 16421/2007 e conformemente 5791/2008).

Superando precedenti contrasti giurisprudenziali, infatti, la citata sentenza 16412 ha definitivamente chiarito che è lasciata al ricorrente la scelta della strategia processuale da seguire, ed ovvero se impugnare l'atto prodromico unitamente al conseguenziale per contestare alla radice la pretesa tributaria oppure lamentare semplicemente il vizio procedurale del mancato rispetto dell'ordinata sequenza di distinti atti con distinte funzioni. Il giudice investito della controversia, pertanto, dovrà soltanto “qualificare” la domanda di parte come volta a censurare l'una o l'altra tipologia di vizio.

3. La prescrizione dei crediti da cartella esattoriale

Maggiore dibattito ha, invece, suscitato, anche in tempi più recenti, il tema della prescrizione dei crediti contenuti in una cartella esattoriale notificata. La sentenza in commento fa menzione dell'Ordinanza della Cassazione n. 20213 dell'8 ottobre 2015 che, con motivazione in verità assai stringata, afferma che *“per poter postulare l'applicabilità alla specie di causa del termine di prescrizione decennale-*

la parte ricorrente avrebbe dovuto indicare l'esistenza di un titolo definitivo a pretendere, antecedente all'emissione delle cartelle".

Più articolata la motivazione della Sentenza a SS.UU. n. 23397 del 17 novembre 2016, che tuttavia pure si è prestata a qualche lettura superficiale. Oggetto della pronuncia è l'eventuale applicazione del disposto di cui all'articolo 2953 del codice civile alla materia del termine prescrizione *"nelle fattispecie originarie da atti di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva di crediti degli enti previdenziali ovvero di crediti relativi ad entrate dello Stato, tributarie ed extra-tributarie, nonché di crediti delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri Enti locali nonché delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via"*.

In primis si evidenzia come sotto la lente delle Sezioni Unite siano non soltanto i casi di notifica di cartella esattiva (ad esempio ex artt. 36 bis e ter, D.P.R. n° 600/73), bensì anche le fattispecie riguardanti qualsiasi atto amministrativo di natura accertativa (avvisi di accertamento, avvisi di addebito etc.). L'applicazione dell'articolo 2953 citato determinerebbe la conversione del termine di prescrizione "breve", qualora applicabile ai singoli diritti, in quello decennale, nel caso di *"sentenza di condanna passata in giudicato"* anche nel caso degli atti amministrativi con le caratteristiche del titolo esecutivo o del precetto.

Già in passato, peraltro, le Sezioni Unite, con la sentenza n. 25790 del 10 dicembre 2009, avevano affermato che *"il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, derivante da sentenza passata in giudicato si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell'art. 2953 c.c., che disciplina specificamente ed in via generale la cosiddetta actio judicati, mentre, se la definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile vale il termine di prescrizione di cinque anni, previsto dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 20, atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario"*.

Le argomentazioni portate avanti dai Giudici di Piazza Cavour poggiano sui capisaldi seguenti. Le norme sulla prescrizione sono di stretta osservanza ed insuscettibili di applicazione analogica, e pertanto anche il disposto dell'articolo 2953 non può operare oltre i casi in esso stabiliti; anche l'articolo 2946 del codice, tuttavia, fissa una norma di carattere generale, ovvero la prescrizione decennale *"salvi in casi un cui la legge dispone diversamente"* quali appunto i crediti previdenziali ex L. n. 335 del 1995, art. 3, comma 9.

Orbene, precisa la Cassazione, seppur il ragionamento non determini che *"la scadenza del termine perentorio per proporre opposizione non produca alcun effetto, in quanto tale decorrenza determina la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazio-*

ne, producendo l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito", ma tuttavia *"tale scadenza non può certamente comportare l'applicazione l'art. 2953 c.c., ai fini della operatività della conversione del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale, anche perché, fra l'altro, un simile effetto si porrebbe in contrasto con la ratio della perentorietà del termine per l'opposizione"*.

Si conclude, pertanto, con l'affermazione del principio di diritto *"secondo il quale la scadenza del termine perentorio stabilito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito ma non determina anche l'effetto della c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2953 c.c." ma, naturalmente, soltanto "qualora per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria"*

4. Conclusioni

Seppure l'importanza della sentenza sia indubbia, ci si sente di non condividere in toto i toni entusiastici legati ad una superficiale lettura di essa, secondo la quale troverebbe sempre applicazione la prescrizione quinquennale di cui all'art. 2948, n. 4, cod. civ. Tale sentenza, infatti, non ha esplicitamente ritenuto applicabile a tutti i crediti di natura fiscale - tributaria la prescrizione breve quinquennale, ma ha soltanto statuito, dopo aver premesso che il termine decennale di cui all' *"actio judicati"* deriva solo dal passaggio in giudicato di un provvedimento giurisdizionale e non anche a seguito di definitività di un atto amministrativo d'imposizione, che in quest'ultimo caso rimane immutata la situazione giuridica di partenza, nel senso che, per verificare quale sia il termine di prescrizione applicabile, è necessario esaminare il tipo di credito azionato.

E' appena il caso di ricordare, peraltro, che, ai sensi dell'articolo 2398 codice civile, la prescrizione non opera automaticamente ma deve essere eccepita dalla parte che vi abbia interesse.

Ed allora, sicuramente in ambito previdenziale, perché espressamente prevista dall'art. 3, comma 9, legge n. 335/95 (in tal senso, da ultimo, Cassazione Ordinanza 3 gennaio 2018 n. 21), nonché in tema di sanzioni amministrative ex articolo 28 L. 689/1981, varrà la prescrizione quinquennale.

Così come in tema di tasse comunali, essendo queste ultime strutturate come una prestazione periodica, con connotati di autonomia nell'ambito di una *"causa debendi"* di tipo continuativo (Cassazione 4283 del 23 febbraio 2010), si potrà rientrare nell'ambito di cui al citato 2948, n. 4 (da ultimo, Cassazione Sentenza 29 novembre 2017, n. 28576 in materia di ICI e Cassazione Sentenza 2 marzo 2018, n. 4962 in materia di Tarsu); analoghe considerazioni possono essere fatte per i diritti camerali.

Ed ancora, in tema di tasse automobilistiche il termine di prescrizione sarà *"triennale, per effetto di quanto stabilito dall'art. 5 comma 51 del d.l. n.*

953/1982, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 53/1983 e modificato dall'art. 3 del d.l. n. 2/1986 convertito, con modificazioni, dalla l. n. 60/1986" (Cassazione Ordinanza 25 agosto 2017, n. 20425), così come per le tasse di concessione governativa ex articolo 13 dpr 641/1972.

Per quanto, infine, attiene ai crediti erariali, la situazione si presenta meno lineare.

Secondo la prevalente giurisprudenza di legittimità precedente alla pronunzia n. 23397, per i tributi erariali (IRPEF, IRES, IRAP, IVA) accertati in un atto definitivo per omessa impugnazione, non è applicabile la prescrizione breve di anni 5 prevista per le prestazioni periodiche poiché i crediti erariali non possono considerarsi avere tale qualifica in quanto derivano da valutazioni fatte per ciascun anno sulla sussistenza dei presupposti impositivi (Cass. 4283/2010 cit.). Ne conseguirebbe che, nella carenza di una espressa disposizione di legge, per detti tributi sarebbe applicabile la prescrizione ordinaria decennale di cui al 2496 c.c. (in materia di IVA, Cassazione Sentenza 12 novembre 2010 n. 22977). Va, tuttavia, ricordato che quando la sentenza n. 280/2005 della Corte Costituzionale dichiarò l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 nella parte in cui non prevedeva un termine a pena di decadenza per la cartel-

la di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.D.R. 29 settembre 1973, n. 600, statui di non potere che trarre "la conseguenza della illegittimità costituzionale dell'art. 25, come modificato dal citato del Dlgs n. 193/2001, non essendo consentito, dall'art. 24 della Costituzione, lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole..".

Si è già detto, inoltre, di quanto statuito dalle SS.UU. con la 25790/2009, e richiamato dalla 23397/2016, in materia di prescrizione quinquennale delle sanzioni tributarie ex articolo 20 comma terzo del D. Lgs. 472/1997.

Si menzionano, da ultimo, nel senso della prescrizione quinquennale delle pretese erariali, Cassazione, Ordinanza 17 gennaio 2018 n. 930 in tema di "crediti erariali" e Sentenza 26 gennaio 2018, n. 1997 in tema di imposta di registro, entrambe, per la verità, dalla motivazione assai stringata che richiama il disposto delle Sezioni Unite ma senza compiere alcuna valutazione approfondita sulla natura dei debiti contenuti negli atti impositivi.

Alessandro Sansone