



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

# **GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA**

# **2023**

---

**GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA**  
***PERIODICO SEMESTRALE***

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

EDITORE E PROPRIETARIO

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

info: [info@commercialistisalerno.it](mailto:info@commercialistisalerno.it)

EDIZIONE A CURA DI

COMMISSIONE GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA

PRESIDENTE

GIULIA D'ANDREA

CONSIGLIERE DELEGATO

ANGELO FIORE

REDAZIONE

MARIA GIUSEPPINA DE GREGORIO, DANIELA MENDOLA

DIRETTORE RESPONSABILE

GILDA CAMAGGIO

IMPAGINAZIONE E STAMPA

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

Rivista licenziata per la stampa il 30 dicembre 2024.

# SOMMARIO

## NOTE, ARTICOLI E COMMENTI

### Prefazione

- di Giulia D'Andrea

pag. 7

“Note sull'emendabilità delle dichiarazioni fiscali”, *nota a Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno, Sezione I, 5 giugno 2023, n. 1794*

- Gianfranco Cardaropoli

” 16

“Nullo l'accertamento per operazioni soggettivamente inesistenti in assenza di presunzioni gravi precise e concordanti”, *nota a Corte di giustizia Tributaria II grado Campania, Sez. Staccata di Salerno, Sezione XII, 20 luglio 2023, n. 4477*

- Carlo Ferrari

- Sonia Schillaci

” 25

“Nullo l'accertamento della sopravvenienza attiva in mancanza di elementi certi e precisi idonei a comprovare l'evento sopraggiunto fiscalmente rilevante”, *Corte di Giustizia di I grado di Salerno, Sez. XII, 16 ottobre 2023, n. 3202*

- Piergiacomo Giusto

” 34

“La motivazione *per relationem* come espressione della semplificazione amministrativa”, *nota a Corte di Giustizia Tributaria I grado, Sezione IV, 26 giugno 2023, n. 2055*

- Daniela Mendola

” 72

“La cartella di pagamento: considerazioni sulla procedura notificatoria”, *nota a Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno, Sezione II, 29 giugno 2023, n. 2230*

- Giuseppe Piantino

” 77

“Intimazione di pagamento illegittima qualora si sia verificata un'ingiusta interruzione della “sequenza procedimentale” attestante il collegamento negoziale con l'atto ad essa presupposto”, *nota a Corte di Giustizia Tributaria I Grado Salerno, Sezione VII, 17 ottobre 2023, n. 3323*

- Daniela Mendola

” 81

## **TRIBUTI ERARIALI DIRETTI**

### **IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE**

|                                                                                                                                                                                                                                                          |        |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| Cittadino italiano iscritto all'AIRE - Domicilio fiscale paesi a fiscalità privilegiata - Onere della prova a carico del contribuente - Sussiste                                                                                                         | pag. 9 |
| Presunzioni legali versamenti e prelevamenti sui c/c dei professionisti - Versamenti - Onere della prova a carico del contribuente - Sussiste - Prelevamenti - Onere della prova a carico dell'Amministrazione Finanziaria - Sussiste                    | " 9    |
| Motivazione apparente - Esposizione in maniera concisa degli elementi in fatto e diritto posti alla base della sentenza - Non è tale - Motivazione sintetica - Esposizione dell'iter logico-giuridico seguito per pervenire alla decisione - Legittimità | " 9    |

## **TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI**

### **IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**

|                                                                                                                                               |      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Natura della dichiarazione fiscale - Mera dichiarazione di scienza e di giudizio - Ritrattabilità per errori di fatto e di diritto - Sussiste | " 15 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|

## **IMPOSTE E TASSE**

### **ACCERTAMENTO**

|                                                                                                                                                                                                                            |      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Operazioni soggettivamente inesistenti - Onere della prova anche a mezzo di presunzioni precise gravi e concordanti a carico dell'Ufficio - Sussiste                                                                       | " 20 |
| Sopravvenienza attiva in caso di debito scaduto - Discrezionalità del contribuente in mancanza di elementi certi e precisi - Sussiste - Mancata apostazione del debito da parte del creditore - Non rileva per il debitore | " 29 |
| Perdite su crediti - Deducibilità - Requisiti - Elementi certi e precisi - Debitore ammesso a procedure concorsuali - Sussiste                                                                                             | " 38 |
| Acquisti per operazioni soggettivamente inesistenti - Distribuzione onus probandi - La prova diretta prevale su quella presuntiva                                                                                          | " 38 |
| Società di comodo - Test di operatività - Superamento                                                                                                                                                                      | " 43 |

|                                                                                                                                                                                                     |         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| Avviso di accertamento socio - Avviso di accertamento società - Vincolo di pregiudizialità                                                                                                          | pag. 44 |
| Contraddittorio endoprocedimentale - Tributi armonizzati - Obbligatorio - Tributi non armonizzati - Ipotesi tassative                                                                               | ” 44    |
| Srl unipersonale - Presenza di finanziamenti a favore dell'unico socio - Presunzione di distribuzione di utili non contabilizzati - Sussiste - Prova contraria a carico del contribuente - Sussiste | ” 54    |
| Obbligo contraddittorio preventivo - Tributi armonizzati - Sussiste - Prova di resistenza - Necessarietà                                                                                            | ” 54    |
| Doppia imposizione - Dual residence - Individuazione della sede legale della società - Sede della direzione effettiva                                                                               | ” 57    |
| Avviso di accertamento - Inesistenza della notificazione - Raggiungimento dello scopo attraverso la conoscenza legale - Legittimità dell'atto - Sussiste                                            | ” 57    |
| Motivazione Avviso di accertamento - Indicazione elementi di fatto e di diritto posti alla base della pretesa impositiva - Necessità                                                                | ” 57    |
| Sottoscrizione avviso di accertamento - CAD - Sottoscrizione digitale dell'atto notificato in modalità ordinaria in assenza di pec valida - Legittimità - Sussiste                                  | ” 57    |
| Verifica fiscale PVC - Avviso di accertamento fondato su processo verbale di constatazione firmato dal legale rappresentante - Motivazione per relationem - Pvc non allegato - Legittimità          | ” 62    |
| Frodi carosello - Prova dell'interposizione fittizia - Spetta all'Amministrazione finanziaria - Prova contraria - Buona fede - Spetta alla società sottoposta a verifica                            | ” 62    |
| Antieconomicità gestione - Periodo di avvio dell'attività - Non sussiste - Risultanze indici sintetici di affidabilità - Non si applicano in riferimento al primo anno effettivo di attività        | ” 67    |
| Accertamento basato su studi di settore - Pvc - Mancata attivazione del contraddittorio - Legittimità                                                                                               | ” 67    |
| Contraddittorio endoprocedimentale - Motivazione rafforzata atto impositivo - Necessaria                                                                                                            | ” 70    |
| Provvedimento - Motivazione per relationem - Ammissibilità                                                                                                                                          | ” 70    |

## **NOTIFICAZIONI**

Cartella di pagamento fondata su atto presupposto non ritualmente notificato - Illegittimità - Sussiste pag. 76

Cartella di pagamento - Atto recettizio - Notifica - Condizione di efficacia ” 79

## **PROCEDIMENTO E PROCESSO**

Ricorso privo di motivi di merito -Inammissibile ” 83

# INDICE CRONOLOGICO

|                                                                                                                     |   |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|----|
| Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania<br>Sezione V, 13 febbraio 2023, n. 1117                             | ” | 9  |
| Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania<br>Sezione IX, 22 febbraio 2023, n. 1345                            | ” | 43 |
| Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno<br>Sezione I, 5 giugno 2023, n. 1794                                  | ” | 15 |
| Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno<br>Sezione IV, 26 giugno 2023, n. 2055                                | ” | 70 |
| Corte di Giustizia I grado Salerno<br>Sezione II, 29 giugno 2023, n. 2229                                           | ” | 54 |
| Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno<br>Sezione II, 29 giugno 2023, n. 2230                                | ” | 76 |
| Corte di giustizia Tributaria II grado Campania<br>Sez. Staccata di Salerno<br>Sezione XII, 20 luglio 2023, n. 4477 | ” | 20 |
| Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania<br>Sezione IX, 15 settembre 2023, n. 5118                           | ” | 47 |
| Corte di Giustizia I grado di Salerno<br>Sez. XII, 16 ottobre 2023, n. 3202                                         | ” | 29 |
| Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno<br>Sezione VII, 17 ottobre 2023, n. 3315                              | ” | 57 |
| Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno<br>Sezione VII, 17 ottobre 2023, n. 3323                              | ” | 79 |
| Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania<br>Sezione XII, 25 ottobre 2023, n. 5800                            | ” | 44 |
| Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno<br>Sezione VIII, 4 dicembre 2023, n. 4200                             | ” | 38 |
| Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno<br>Sezione III, 7 dicembre 2023, n. 4260                              | ” | 62 |
| Corte di Giustizia Tributaria di Salerno<br>Sezione 2, 19 dicembre 2023, n. 4504                                    | ” | 67 |
| Corte di Giustizia I grado di Salerno<br>Sezione VIII, 22 dicembre 2023, n. 4566                                    | ” | 83 |





## Prefazione

di Giulia D'Andrea (\*)

Il Massimario che mi pregio di presentare è il risultato di un ricercato lavoro di raccolta e selezione delle più interessanti pronunce emesse dalla Corte di Giustizia Tributaria di Salerno -sia di Primo che di Secondo Grado - nel corso dell'anno 2023.

Alcune di tali sentenze sono state oggetto di commento esegetico da parte di illustri professionisti che vantano indiscussa esperienza, professionalità e competenza nonché fervente passione per lo studio del diritto tributario. Il loro contributo ha certamente conferito maggiore lustro al volume per cui non posso esimersi dal ringraziarli per il tempo, lo studio e l'impegno profuso per la realizzazione del lavoro.

Mi auguro che le pagine che seguono possano essere di ausilio concreto ai Colleghi e agli studiosi che sono impegnati nella difesa dei contribuenti dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria.

Dal tenore delle pronunce è facilmente evincibile il fermento già noto a chi si occupa della materia, legato alla costante evoluzione della normativa, della dottrina e della giurisprudenza, specie alla luce della recente riforma fiscale le cui prime applicazioni pratiche sono foriere di spunti da studiare ed approfondire. Il *trait d'union* dell'intera riforma è sicuramente il rinnovato (e tanto auspicato) miglioramento del rapporto fisco-contribuente, nella cui rivalutazione si inserisce, tra gli altri, la nuova concezione di contraddittorio endoprocedimentale introdotta con il nuovo art. 6-bis della Legge n. 212/2000.

È certamente questo l'aspetto sul quale ritengo debba essere posta l'attenzione, forse perché per troppi anni bistrattato, avvilito e non attuato come si doveva.

Già l'analisi semantica della parola "contraddittorio" (discussione pubblica fra due persone che sostengono e difendono opinioni contrarie) è sufficiente a delineare la rilevanza giuridica del suddetto istituto, la cui implementazione garantisce il pieno dispiegarsi di quel diritto di difesa costituzionalmente postulato.

Difatti, un contraddittorio effettivo ed informato tutela la parte "debole" per definizione, ovvero il contribuente, riconoscendogli la possibilità di partecipare alla formazione dell'atto impositivo destinato ad incidere nella sua sfera giuridica, economica e personale, al fine di estrinsecare le ragioni che consentano alla Pubblica Amministrazione di "correggere il tiro".

Parimenti, il contraddittorio costituisce anche per la parte pubblica un utile strumento, consentendole di svolgere una istruttoria completa in cui vengono acquisiti tutti gli elementi utili alla migliore definizione della pretesa tributaria.

In effetti, come già da tempo auspicato sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza, il comma 1 dell'art.6-bis statuisce il diritto al contraddittorio informato ed effettivo, a pena di annullabilità, per tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi gli organi della giurisdizione tributaria, salvo le esclusioni elencate dal comma 2 del medesimo articolo: atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati, atti di pronta liquidazione e gli atti di riscontro formale delle dichiarazioni.

---

(\*) Dottoressa commercialista/Tributarista in Battipaglia - Presidente della Commissione di Studio "Giurisprudenza Tributaria Salernitana" istituita presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti di Salerno.

In tale ottica, quindi, tenuto conto che è sancita per legge l'annullabilità dell'atto che sia stato formato senza aver espletato la giusta procedura di contraddittorio, assume ancora valenza la cosiddetta "prova di resistenza"?

Il contribuente, al quale è stato d'imperio negato un diritto sancito per legge, deve dimostrare ed evidenziare cosa avrebbe potuto far valere se quel diritto gli fosse stato giustamente riconosciuto? Oppure l'atto è, indipendentemente da tutto ciò, irrimediabilmente (e direi giustamente) annullabile in quanto risultato di una procedura viziata?

La questione sembrerebbe risolta dalla previsione normativa del terzo comma dell'art. 6bis L. n. 212/2000 a mente del quale: "Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo".

Dall'esegesi della norma, tuttavia, sorgono diversi dubbi applicativi: espletare il contraddittorio e fare accesso agli atti sono due diritti tra di loro alternativi? Una volta fatto accesso agli atti, atteso che probabilmente sulla base di tali documenti potrebbe svilupparsi e concretizzarsi il contraddittorio, il termine dei 60 giorni non dovrebbe essere sospeso?

Certo è che la peculiarità dirimente del "nuovo" contraddittorio è rappresentata dalla "motivazione rafforzata" del provvedimento impositivo successivamente emesso, secondo cui la Pubblica Amministrazione, nell'atto adottato quale risultato del contraddittorio espletato, deve tener in debita considerazione le osservazioni rese dal contribuente *a fortiori* qualora ritenesse di non doverle accogliere laddove, diversamente operando, il contraddittorio risulterebbe non effettivamente svolto finendo così per rappresentare un mero simulacro.

In conclusione, sicuramente assistiamo ad un'evidente e positiva innovazione che, pur presentando numerosi dubbi e difficoltà interpretative, ritengo sia da apprezzare in quanto volto a consentire l'avvicinamento collaborativo tra le parti al fine di deflazionare il contenzioso tributario.

## VIGE LA POTESTÀ IMPOSITIVA ESCLUSIVA DEL LUOGO DI RESIDENZA A CONDIZIONE CHE IL CONTRIBUENTE DIMOSTRI L'EFFETTIVITÀ DELLA SEDE PRINCIPALE DEI SUOI AFFARI E INTERESSI ECONOMICI

Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania  
Sezione V, 13 febbraio 2023, n. 1117

Presidente Nicoletta Luciano  
Relatore Barrella Rosario  
Giudice Pisapia Maria Grazia

***I. Cittadino italiano iscritto all'AIRE - Domicilio fiscale Paesi a fiscalità privilegiata - Onere della prova a carico del contribuente - Sussiste***

***II. Presunzioni legali versamenti e prelevamenti sui c/c dei professionisti - Versamenti - Onere della prova a carico del contribuente - Sussiste - Prelevamenti - Onere della prova a carico dell'Amministrazione Finanziaria - Sussiste***

***III. Motivazione apparente - Esposizione in maniera concisa degli elementi in fatto e diritto posti alla base della sentenza - Non è tale - Motivazione sintetica - Esposizione dell'iter logico-giuridico seguito per pervenire alla decisione - Legittimità***

*I. Nel caso in cui un cittadino italiano sia iscritto all'AIRE ed abbia il suo domicilio e la sua residenza civilistica in un Paese estero, si considererà ivi residente anche sotto il profilo fiscale, nel caso di residenza in Paese a fiscalità privilegiata incombe sul cittadino la prova della residenza all'estero, l'onere della prova ricade invece sull'Amministrazione in caso di residenza in Paesi a fiscalità non privilegiata.*

*II. Spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti ingiustificati dal conto corrente bancario e non annotati nelle scritture contabili siano stati utilizzati dal lavoratore autonomo per acquisti inerenti la produzione di reddito, conseguentemente dei maggiori compensi non dichiarati. Di converso, per quanto riguarda i versamenti sul conto corrente l'onere della prova che essi non siano originati da operazioni imponibili ai fini delle imposte grava sul contribuente.*

*III. Il vizio di nullità della sentenza è ravvisabile solo nel caso in cui la motivazione sia del tutto assente, ovvero abbia natura meramente apparente, non è tale la sentenza che esponga, anche se in maniera concisa, tutti gli elementi in fatto e diritto posti alla base della decisione. Non si riscontra quale vizio di omessa o insufficiente motivazione la ridotta estensione della pronuncia a condizione che sia esplicitato l'iter logico-giuridico posto alla base del ragionamento dai cui è derivata.*

### Svolgimento del processo

Il Sig. C. P. proponeva Ricorso/Reclamo avverso l'Avviso di Accertamento n. TF9011405343/2019 relativo all'anno 2014, notificato in data 19/12/2019, di € 7.793,00 emesso dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio Provinciale di Salerno a seguito di verifica fiscale effettuata dalla Guardia di Finanza - Compagnia di Eboli in data 22/03/2019 e conclusa in data 15/10/2019, presso gli uffici del reparto, ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/73. Il suddetto avviso di accertamento rilevava quanto segue:

Ai fini Irpef:

- Omessa dichiarazione di compensi professionali rilevati da accertamenti bancari e pari agli importi dei versamenti non giustificati per un totale annuo di € 18.042,00;
- Sanzioni per omessa presentazione della dichiarazione dei redditi Mod. Unico PF 2015 (redditi 2014);

Ai fini Iva:

- Omessa dichiarazione di compensi da accertamenti bancari per un imponibile di € 18.042,00 con relativa imposta di € 3.969,24;
- Omessa autofatturazione di operazioni imponibili pari agli importi dei prelievi effettuati sul conto corrente di € 15.561,00, considerati acquisti non fatturati in violazione dell'art.6 c.8 D.P.R. 633/72;
- Omessa presentazione della Dichiarazione Iva;
- Sanzione per irregolare tenuta delle scritture contabili.

La parte eccepiva: 1) Violazione dell'articolo 14 della Convenzione Italia-Svizzera contro le doppie imposizioni, ratificata con legge n. 943 del 1978, per inesistenza di base fissa italiana; 2) Violazione e falsa applicazione dell'articolo 1 del D.P.R. n. 600/73 e art.1 del D.P.R. 322/98; 3) Violazione e falsa applicazione dell'articolo 6 comma 8 del D.P.R. n. 633/72 e 4) Errata quantificazione dei compensi rilevati dall'accertamento bancario. Chiedeva di dichiarare nullo o infondato l'atto di accertamento, con vittoria di spese ed onorari.

L'Agenzia delle Entrate-Direzione Provinciale di Salerno si costituiva in giudizio con controdeduzioni e chiedeva il rigetto del gravame proposto e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

La CTP di Salerno, con sentenza n. 2059/2021 del 14/04/2021, depositata il 14/07/2021, rigettava il ricorso con condanna alle spese di giudizio, ritenendo che il contribuente non aveva confutato e dimostrato in alcun modo che le risultanze della GdF e dell'Ufficio erano prive di fondamento.

Il Sig. C. P. proponeva atto di Appello, in data 08/03/2022, regolarmente notificato, avverso tale sentenza ed eccepiva la carenza ed il difetto di motivazione della stessa - Violazione art. 112 C.p.c.. Riproponeva le doglianze già espresse nel primo grado. Chiedeva la riforma della sentenza e la nullità dell'avviso di accertamento, con vittoria di spese del doppio grado di giudizio.

L'Agenzia delle Entrate-Direzione Provinciale di Salerno, in data 06/04/2022, si costituiva in giudizio e con controdeduzione chiedeva il rigetto dell'appello con condanna alle spese di giudizio.

All'udienza odierna, la Corte, letti ed esaminati l'atto di appello e tutti gli atti depositati, letta la costituzione e le controdeduzioni dell'Ufficio, all'esito della pubblica udienza, provvedeva come da dispositivo.

#### Motivi della decisione

L'appello è meritevole di accoglimento.

La parte appellante ritiene che la sentenza è nulla in quanto carente di motivazione per non aver i giudici esplicitati i motivi della parte, così mancando la possibilità di ritenere che essi siano stati valutati (Cass. sent. n. 16612/2015) e ripropone i motivi posti a fondamento delle eccezioni sollevate nel giudizio di primo grado.

L'agenzia ritiene che la sentenza di prime cure si presenta esente da vizi, con motivazione congrua sia pure sintetica.

In merito al primo motivo relativo al difetto della motivazione della sentenza, il Collegio fa presente che l'art. 36 del D.Lgs. 546/92 prevede che la sentenza deve contenere, ai sensi del 2° comma al n. 2, *“la concisa esposizione dello svolgimento del processo”* e al n. 4 *“la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto”*.

L'art. 312 c.p.c., applicabile anche al rito tributario, dispone che la motivazione della sentenza deve contenere *“la concisa esposizione*

*delle ragioni di fatto e di diritto della decisione [disp. att. 118 c.p.c.]”.*

La motivazione, quindi, deve essere sufficiente, nel senso che deve contenere ragioni oggettivamente idonee a giustificare la decisione; logica, ossia coerente nelle diverse osservazioni in cui essa si articola, anche in relazione al dispositivo.

Si ha motivazione apparente allorquando il giudice di merito, pur indicando gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento, ne omette qualsiasi approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento.

La Corte di Cassazione non richiede al giudice del merito di dar conto dell'esito dell'avvenuto esame di tutte le prove prodotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettategli, ma di fornire una motivazione logica ed adeguata dell'adottata decisione.

La Corte di Cassazione con Ordinanza n. 7016/2018 ha chiarito che il denunciato vizio di nullità della sentenza è ravvisabile esclusivamente nell'ipotesi in cui la motivazione sia del tutto assente, ovvero abbia natura meramente apparente in quanto intrinsecamente inidonea a rendere intellegibili le ragioni della decisione e con l'Ordinanza n. 22507/2019 ha nuovamente precisato che la motivazione è solo apparente e, pertanto, la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture.

Con una recente Ordinanza, la n. 26477/2022, la Suprema Corte di Cassazione si è occupata anche del vizio di motivazione delle sentenze tributarie, con particolare riferimento alla cosiddetta motivazione meramente apparente.

I Giudici di Piazza Cavour ricordano che “...ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento” (Cass. n. 9105 del 07/04/2017; Cass. 25456 del 2018; n. 26766 del 2020). Come è noto, la Suprema Corte, ripercorrendo l'evoluzione giurisprudenziale e normativa in materia di contenuto della motivazione, è consolidata nell'affermare il principio secondo cui “la conformità della sentenza al modello di cui all'art. 132 n. 4 c.p.c. e l'osservanza degli artt. 115 e 116 c.p.c. non richiedono che il giudice del merito dia conto di tutte le prove dedotte o comunque acquisite e di tutte le tesi prospettate dalle parti, essendo invece sufficiente e necessario che egli esponga in maniera concisa gli elementi in fatto e in diritto posti a fondamento della sua decisione (v. tra numerosissime altre Cass. n. 22801 del 2009), dovendo reputarsi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata (tra le moltissime v. Cass. nn. 17145 del 2006 e 2272 del 2007), nonché la giurisprudenza secondo la quale anche la motivazione in forma sintetica è idonea a suffragare il convincimento in fatto, non costituendo vizio di omessa o insufficiente motivazione deducibile con ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p. c. la ridotta estensione della sentenza ed essendo sufficiente che nella motivazione del provvedimento risulti esplicitato, ancorché sinteticamente, l'iter logico-giuridico seguito dal giudice per pervenire alla decisione” (cfr. Cass. n. 15489/2007).

Nella fattispecie il Collegio ritiene che la sentenza non sia nulla ma che il Giudice di primo grado non abbia colto il merito della que-



stione e non abbia tenuto conto della documentazione prodotta.

In riferimento alla Violazione dell'articolo 14 della Convenzione Italia-Svizzera, Il paragrafo 1, dell'articolo 14 della Convenzione prevede che *“I redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'esercizio di una libera professione o da altre attività indipendenti di carattere analogo sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che detto residente non disponga abitualmente nell'altro Stato contraente di una base fissa per l'esercizio della sua attività. Ove disponga di una tale base fissa, i redditi sono imponibili nell'altro Stato ma limitatamente alla parte attribuibile a detta base fissa”*.

La suddetta disposizione convenzionale sancisce una potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza, sempreché il professionista non disponga abitualmente nell'altro Stato contraente di una base fissa per l'esercizio delle sue attività.

La stessa Agenzia delle Entrate, con nota n. 429 del 25/10/2019 ha analizzato il trattamento fiscale applicabile al reddito derivante dall'esercizio di un'attività professionale, prodotto in Italia da un soggetto residente in Svizzera. L'Agenzia, dopo aver ricostruito l'iter normativo che disciplina il concetto di residenza fiscale delle persone fisiche, contenuta nell'articolo 2, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi, ha stabilito che la residenza fiscale è ritenuta, in via presuntiva, sussistente per coloro che risiedono o si sono trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato (tra cui la Svizzera) ed afferma che sotto il profilo del diritto internazionale pattizio, nel presupposto che l'Istante sia effettivamente residente nella Confederazione Elvetica (come nel caso che ci occupa), trova piena applicazione la disposizione contenuta nel paragrafo 1 dell'articolo 14 della Convenzione Italia - Svizzera che sancisce una potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza, sempreché il professionista non disponga abitualmente nell'altro Stato contra-

ente di una base fissa per l'esercizio delle sue attività.

I soggetti non residenti fiscalmente sono tassati esclusivamente sui redditi prodotti nel territorio dello Stato (c.d. “tassazione nel Paese della fonte”). In questo caso la tassazione dei redditi italiani avviene seguendo la disciplina di cui all'articolo 23 del D.P.R. n. 917/86.

La Corte di Cassazione con l'Ordinanza n. 19410/2018 afferma che le Commissioni Tributarie devono tenere in debita considerazione tutti gli elementi probatori a supporto della prova della residenza fiscale che il contribuente fornisce, valutandoli insieme agli elementi considerati nell'avviso di accertamento ed indicare, dunque, in maniera chiara ed esplicita il procedimento logico-giuridico posto alla base della loro decisione.

L'art. 2 Tuir stabilisce che una persona è considerata residente se per la maggior parte del periodo di imposta, ossia almeno 183 giorni nell'arco dell'anno solare, sia iscritta all'Anagrafe della popolazione residente ed abbia in Italia il suo domicilio e la sua residenza ai sensi del codice civile. Detti tre requisiti sono tra loro alternativi, nel senso che è sufficiente la sussistenza di uno solo dei tre perché la persona sia considerata fiscalmente residente in Italia. Di converso, ove un cittadino italiano sia iscritto all'Anagrafe italiani residenti all'estero (AIRE) ed abbia il suo domicilio e la sua residenza in un Paese estero, si considererà ivi residente sotto un profilo civilistico e, soprattutto, fiscale. È bene precisare come l'iscrizione all'AIRE rappresenti, in ogni caso, un presupposto necessario, ma non sufficiente per la qualificazione di residente all'estero, dovendo sussistere anche gli elementi sopra citati, così come confermato anche dalla Corte di Cassazione con l'Ordinanza n. 16634/2018, nella quale ha statuito che per la residenza fiscale è obbligatoria l'iscrizione all'AIRE.

L'art. 2, comma 2-bis Tuir, introdotto nel 2008, prevede, inoltre, un'inversione dell'onere della prova in materia di prova della

residenza estera, incombando al contribuente l'onere di provare la sua residenza all'estero, nelle ipotesi di trasferimento della residenza in un Paese considerato fiscalmente privilegiato. Invece, nei casi di trasferimento della residenza in Paesi a fiscalità non privilegiata, l'onere della prova ricade sulla Amministrazione finanziaria, che dovrà perciò trovare elementi gravi, precisi e concordanti in grado di dimostrare il trasferimento fittizio di residenza del contribuente.

I Giudici della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 21695/2020, in merito alla residenza fiscale del contribuente che trasferisce la residenza all'estero, hanno dichiarato che il domicilio deve essere inteso come la sede principale degli affari e degli interessi economici nonché delle relazioni personali come desumibile da elementi presuntivi.

Il Collegio ritiene e rileva l'assoluta genericità, inconsistenza ed insufficienza degli elementi indiziari che dimostrino, per l'anno in oggetto, l'esistenza sia della richiamata base fissa in Italia, sia che abbia esercitato l'attività di avvocato in modo professionale e continuativo sul territorio italiano e sia della quantificazione degli eventuali imponibili attribuibili a detta base fissa, elementi assolutamente imprescindibili per superare la presunzione di potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza.

Si rileva, altresì, come da documentazione in atti, che: a) l'appellante ha cessato qualsiasi attività professionale in data 31/03/2010 con l'avvenuta presentazione della cessazione della partita Iva; b) è iscritto all'A.I.R.E.; c) ha esibito completa ed esaustiva documentazione a supporto della dimostrazione della sua effettiva e non formale residenza nello Stato Svizzero. Tale residenza è indicata anche nella dichiarazione dei redditi Unico 2015 anno 2014, con cui ha provveduto a dichiarare nel quadro RM24, il compenso percepito da una procedura di pignoramenti presso terzi, avviata in anni precedenti, da assoggettare a ritenuta a titolo di imposta del

30%, e pertanto definitiva, di cui all'art. 23 lettera d, 1 comma, del Tuir, prevista dalla normativa per i residenti esteri.

Il Collegio, in merito all'omessa dichiarazione ai fini Irpef ed Iva di compensi professionali rilevati da accertamenti bancari e pari agli importi dei versamenti non giustificati per un totale annuo di € 18.042,00 ed all'omessa autofatturazione di operazioni imponibili pari agli importi dei prelievi effettuati sul conto corrente di € 15.561,00, considerati acquisti non fatturati, in violazione dell'art.6 c.8 D.P.R. 633/72, fa presente che la presunzione sui prelevamenti è esclusa oltre che ai fini Irpef anche ai fini Iva.

Con l'Ordinanza n. 23912 depositata il 29 ottobre 2020 la Corte di Cassazione ha sancito che la declaratoria di illegittimità, che esclude dall'imponibile accertato del libero professionista tutti gli importi derivanti da operazioni di prelievo dai suoi conti correnti bancari, è applicabile anche alla normativa Iva.

Spetta pertanto all'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare che i prelevamenti ingiustificati dal conto corrente bancario e non annotati nelle scritture contabili, siano stati utilizzati dal lavoratore autonomo per acquisti inerenti alla produzione del reddito, conseguendone dei maggiori compensi non dichiarati. Ciò non è avvenuto.

La Corte di Cassazione, con Ordinanza n. 24152/2021, ribadisce il proprio orientamento sulle presunzioni bancarie relative ai professionisti, sottolineando che esse si applicano ai soli versamenti operati sul proprio conto corrente. In riferimento alla distribuzione dell'onere probatorio tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria, il Supremo Consesso ha ribadito che l'Amministrazione Finanziaria deve individuare movimenti finanziari in maniera analitica e puntuale e chiarire il nesso inferenziale con la produzione di reddito; invece, il contribuente deve fornire una prova contraria analitica circa la produzione di reddito imponibile con riguardo agli specifici movimenti finanziari.

La Corte di Cassazione, con due ordinanze emesse nel mese di luglio (n. 21646 del 7 luglio 2022 e n. 21960 del 12 luglio 2022), torna sulla questione delle presunzioni previste dall'articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973 in tema dei poteri di rettifica e accertamento propri dell'Amministrazione Finanziaria. In particolare la Corte si focalizza sulle presunzioni legali relative ai versamenti e ai prelevamenti effettuati sui conti correnti dei professionisti. Nel merito ricorda, per quanto riguarda i versamenti sul conto corrente l'onere della prova che essi non siano originati da operazioni imponibili ai fini delle imposte gravi sul contribuente. In altre parole qualsiasi versamento accreditato sul conto corrente del professionista viene automaticamente considerato imponibile a meno che lo stesso contribuente non fornisca prova contraria.

Per quanto riguarda, invece, i prelevamenti dal conto corrente la medesima presunzione

non opera, in virtù della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 6 ottobre 2014.

Il Collegio ritiene, in considerazione di quanto già ribadito precedentemente, che non possono essere tassabili nemmeno i versamenti sui conti correnti come rilevato dalla GdF.

Per le motivazioni su esposte, il Collegio accoglie l'appello, le spese restano compensate tra le parti.

Gli argomenti di doglianza, non espressamente esaminati, sono stati da questo Collegio ritenuti non rilevanti ai fini della decisione e comunque non idonei a condurre ad una conclusione di segno diverso. La decisione assorbe e supera tutte le domande formulate nel giudizio.

P.Q.M.

Accoglie l'appello e compensa le spese di giudizio dell'intero procedimento.



## L'EMENDABILITÀ DELLA DICHIARAZIONE ANCHE NEL CORSO DEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

**Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno  
Sezione I, 5 giugno 2023, n. 1794**

**Presidente** Socci Angelo Matteo  
**Relatore** Piccirilli Eduardo Maria  
**Giudice** Severini Paolo

### ***Natura della dichiarazione fiscale - Mera dichiarazione di scienza e di giudizio - Ritrattabilità per errori di fatto e di diritto - Sussiste***

*È sempre emendabile la dichiarazione fiscale rappresentando un diritto del contribuente emendare e rettificare i dati fiscali al verificarsi di errori, diversamente sarebbe compromesso il principio costituzionale garantito dall'art.53 della Costituzione baluardo del rispetto della capacità contributiva.*

#### **Svolgimento del processo**

Con ricorso tempestivamente notificato all'Agenzia delle Entrate e successivamente depositato presso questa Corte di Giustizia Tributaria in data 17.01.2023, N. P. s.r.l., rappresentata e difesa come da procura in atti, proponeva opposizione avverso cartella di pagamento n. 100202200153732 67000 relativa a Iva 2017 e Irap 2018 pari ad € 169.625,65 omnia.

La ricorrente eccepeva: la inesistenza giuridica della notificazione della cartella impugnata perché proveniente da indirizzo PEC non riscontrabile nel Registro ufficiale e l'erronea determinazione da parte dell'Ufficio della misura dell'acconto Iva per il 2017 nonché delle corrispondenti sanzioni applicate. Ritrattabilità della dichiarazione Iva in sede

contenziosa. Indi, la ricorrente chiedeva l'annullamento dell'atto con vittoria di spese e la pubblica udienza.

In data 10 marzo 2023, si costituiva l'Agenzia delle Entrate in persona del direttore pro-tempore, controdeducendo a tutte le doglianze della contribuente. L'opponente chiedeva il rigetto del ricorso e la condanna alle spese di giudizio.

Veniva fissata per la trattazione l'udienza del 24.02.2023, della quale veniva dato regolare avviso. La C.G.T. di primo grado di Salerno all'esito dell'udienza, decideva in merito.

#### **Motivi della decisione**

La Corte decidendo in merito accoglie il secondo motivo del ricorso che è totalmente assorbente, nella sola parte dell'acconto Iva che deve essere rideterminato secondo le ragioni della contribuente.

Ed invero, la dichiarazione tributaria essendo una dichiarazione di scienza, emendabile dal contribuente, rappresenta anche un atto che assume un particolare rilievo nel procedimento amministrativo di determinazione dell'imposta. Ciò quindi denota una rilevanza procedimentale che esonera l'Amministrazione finanziaria dal provare i fatti in essa esposti, ma onera la stessa a provare tutto ciò che non emerge dalla stessa.

Nel caso di specie, siamo in presenza della dichiarazione Iva che, in larga parte, è mera riproduzione dei dati preesistenti, risultanti dai registri Iva.

Ora, visto che la contribuente si è ravveduta presentando due dichiarazioni integrative, la prima è quella dalla quale è scaturito l'avviso di accertamento con un acconto Iva, che in

base alla documentazione in atti, non corrisponderebbe all'importo stabilito per legge, va da sé che sarebbe opportuno considerare la seconda dichiarazione integrativa, perché diversamente debole e iperformalistica risulterebbe la difesa dell'Ufficio che si troverebbe anche in presenza di un prelievo fiscale indebito in contrasto con i principi costituzionali del rispetto della capacità contributiva (art 53, primo comma, Cost).

Del resto la Suprema Corte ha statuito che la dichiarazione dei redditi è emendabile e ritratlabile senza necessità di rispettare i termini previsti per la dichiarazione integrativa, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. La Suprema Corte insegna che le dichiarazioni dei contribuenti hanno natura di mera dichiarazione di scienza emendabili e ritratlabili; né esse costituiscono titolo delle obbligazioni tributarie ma unicamente un momento dell'iter procedimentale del loro accertamento, senza effetti preclusivi di rettifiche di errori pregiudizievoli per il contribuente (Cass. sentenza n. 4238/ 2004).

In effetti, come affermato più volte dalla Sezione tributaria della Corte di Cassazione, *“La possibilità per il contribuente di emendare la dichiarazione allegando errori, di fatto e di diritto, commessi nella sua redazione e 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. n. 602/73, ma anche in sede contenziosa per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria. 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 essa un momento dell'iter volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria”* (Cass. sentenza del 12 dicembre 2014 n. 26187). E, ancora, la Sezione tributaria con la sentenza del 1 aprile 2015, n. 6665 ha affermato che la dichiarazione fiscale è emendabile in giudizio per qualsiasi errore di fatto o di diritto che incida sull'obbligazione tributaria.

Il Collegio decidendo in merito accoglie parzialmente il ricorso rideterminando l'onere tributario come da dispositivo.

Ricorrono giusti motivi, attesa la peculiarità della fattispecie, per dichiarare compensate fra le parti le spese del giudizio.

P.Q.M.

Accoglie parzialmente ricorso nella parte relativa all'acconto Iva che è pari a € 3.795,52 oltre sanzioni e interessi relativi se dovuti. Resta confermato la parte relativa all'Irap; compensa le spese.

## Commento

di Gianfranco Cardaropoli (\*)

**Note sull'emendabilità delle dichiarazioni fiscali.**

**Sommario:**

- 1. Fatti di causa**
- 2. Brevi cenni storici sull'emendabilità delle dichiarazioni fiscali**
- 3. Conclusioni**

### 1. Fatti di causa

Con la pronuncia in rassegna, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Salerno Sezione 1 accoglieva parzialmente il ricorso della società ricorrente avverso la cartella di pagamento .... notificata il..., relativa ad IVA 2017 e IRAP 2018. La Corte, decidendo nel merito, accoglieva il secondo motivo del ricorso ed in specie la rideter-

(\*) Commercialista in Salerno

minazione dell'IVA secondo le ragioni esposte dalla contribuente, visto che la stessa si era ravveduta presentando due dichiarazioni integrative. La prima dichiarazione è quella che ha fatto scaturire l'avviso di accertamento ed è la stessa che la società ricorrente, con documentazioni in atti, ha dimostrato essere non corrispondente alle risultanze contabili, importi all'uopo corretti dalla seconda dichiarazione integrativa.

La seconda dichiarazione (integrativa) è quella, dunque, che correggeva i dati della prima e che è supportata da documentazione contabile quali registri iva e altra documentazione fiscale utile alla dimostrazione dell'errore riportato nella prima dichiarazione.

La Corte ha ritenuto (giustamente) corretta la seconda dichiarazione integrativa, anche perché la difesa dell'ufficio risultava molto debole e iperformalistica, anche al fine di non trovarsi di fronte ad un prelievo fiscale indebito in contrasto con i principi costituzionali del rispetto della capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.).

La Corte Salernitana fonda le proprie motivazioni richiamando e facendo proprie alcune sentenze della Corte di Cassazione (Cass, sentenza n. 4238/2004); sul punto i Supremi Giudici statuiscano in ordine alla natura della dichiarazione dei contribuenti individuandola quale mera dichiarazione di scienza, per cui emendabile e ritrattabile. L'emendabilità della dichiarazione, allegando errori di fatto e di diritto, commessi nella sua redazione e 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. 602/73, ma anche in sede di contenzioso per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione Finanziaria (Cass. sentenza del 12 dicembre 2014 n. 26187).

Sulla stessa linea di pensiero si esprime la Corte di Cassazione Sezione Tributaria con la sentenza del 01/04/2015 n. 6665 affermando che la dichiarazione fiscale è emendabile in giudizio per qualsiasi errore di fatto o di diritto che incida sull'obbligazione tributaria.

In definitiva, il collegio, decidendo nel merito, accoglie il ricorso rideterminando l'onere tributario come da dispositivo.

Nel caso in esame va rimarcato che la società ricorrente ha impugnato l'accertamento, dando prova con motivi di fatto e di diritto dell'errore riportato nella prima dichiarazione integrativa, e dei fatti che hanno motivato la dichiarazione con la seconda integrativa, rendendo debole la difesa dell'ufficio che si è circoscritta al richiamo dell'errore formale e irregolare delle dichiarazioni.

## 2. Brevi cenni storici sull'emendabilità delle dichiarazioni fiscali

Non può non ricordarsi che “la dichiarazione dei redditi del contribuente (nel nostro caso dichiarazione del sostituto di imposta 770/2017 redditi 2016), affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, alla luce del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo applicabile *ratione temporis*, è – in linea di principio – emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Ciò in quanto: la dichiarazione dei redditi 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, e costituisce un momento dell'Iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria; il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 9, commi 7 e 8, nel testo vigente in quel tempo, non pone alcun limite temporale all'emendabilità e alla ritrattabilità della dichiarazione dei redditi risultanti da errori commessi dal contribuente; un sistema legislativo che intendesse negare in radice l'emendabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale inedito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost., comma 1)” (Cass., S.U., n. 17394 del 2002).

Il D.P.R. 322/1998 articolo 2 comma 8, stabilisce che le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Tale affermazione è stata condivisa in Telefisco del 15 giugno 2022; in un quesito formulato in quell'occasione, l'ADE ha risposto affermando la possibilità di integrare la dichiarazione tributaria ma solo per le dichiarazioni originariamente presentate, e non anche per quelle ravvedute, re-

stando però fermi i limiti generali all'emendabilità della dichiarazione. Il quesito proposto mirava a conoscere il parere delle Entrate sulla possibilità di rivedere i comportamenti adottati dal contribuente in sede di ravvedimento operoso, a fronte infatti delle prassi degli Uffici dell'amministrazione finanziaria che tendono a qualificare il ravvedimento in termini di manifestazione di volontà, come tale tendenzialmente irretrattabile, sulle quali si registrano prese di posizione tendenzialmente non univoche.

La Corte di Cassazione nella sentenza n. 6108/2016 ha affermato che il ravvedimento rappresenta il riconoscimento della violazione da parte del contribuente, con la conseguenza che non possono essere chieste a rimborso le relative sanzioni ridotte pagate; nulla però viene detto sulla ripetibilità di imposta e interessi.

Con l'Ordinanza della Cassazione n. 2884/2020 invece il giudice di legittimità ha affermato che, in caso di mancanza del presupposto d'imposta e con riferimento a violazioni meramente formali, possono essere chieste a rimborso tutte le somme versate a titolo di ravvedimento. Da qui il quesito proposto alle Entrate che, con la risposta fornita, per un verso sembra escludere qualsiasi facoltà di correzione delle denunce diverse da quelle originarie, ma per altro aspetto richiama non meglio precisati «limiti generali all'emendabilità delle dichiarazioni». Se con questa espressione si intendesse solo ribadire che non possono essere comunque modificate le scelte e le opzioni fatte nella dichiarazione (ad esempio l'opzione per il consolidato fiscale), in quanto si tratta di manifestazioni di volontà, allora la risposta sarebbe di totale chiusura. Si affermerebbe in altri termini che, ferma la irretrattabilità in linea di principio di tutto ciò che rappresenta una manifestazione di volontà, le dichiarazioni da ravvedimento non possono in alcun caso essere corrette, in quanto diverse dalle denunce originarie. Tale asserzione, nella sua generalità, non è tuttavia condivisibile. Non si vede cosa impedisce al contribuente di effettuare, ad esempio, integrazioni progressive dei componenti positivi del reddito d'impresa, in più tranches. E se ciò è ammesso in caso di rettifica *in peius* per il contribuente non si vede perché sia diverso per le modifiche a vantaggio dello stesso, visto che la norma citata dall'Agenzia è la stessa (articolo 2, comma 8, del D.P.R. 322/1998). Si ritiene al contrario che non vi siano ragioni per trattare diversamente le denunce "ravvedute" rispetto a quelle originarie, ogniqualvolta esse si limitino a rappresentare delle dichiarazioni di scienza. Se per errore ci si ravvede indicando un maggiore

provento che in realtà non è tassabile, non si comprende per quale motivo non si possa tornare indietro e rettificare questa integrazione, quantomeno per la parte riferita al tributo.

### 3. Conclusioni

Con la sentenza in commento, la Corte di Giustizia Tributaria conferma che la dichiarazione dei redditi è un atto emendabile e può essere sempre corretta, senza limiti temporali, anche durante il giudizio tributario, non avendo essa "natura di atto negoziale e dispositivo, ma recando una mera esternazione di scienza e di giudizio modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza. Va considerato altresì l'orientamento giurisprudenziale perfettamente riferibile al caso di specie, secondo cui, anche in caso di autodichiarazione del contribuente, opera comunque il principio di correttezza dell'azione amministrativa, che vieta in ogni caso di assoggettare il dichiarante ad oneri più gravosi di quelli posti dalla legge a suo carico (Cfr. Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 34712 del 25/11/2022)".

In tema di imposte sui redditi, l'errore di fatto o di diritto contenuto nella dichiarazione resa dal contribuente all'amministrazione tributaria può essere emendato, anche se non direttamente rilevabile dalla dichiarazione medesima, non potendosi assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli posti dalla legge a suo carico, in conformità ai principi costituzionali della capacità contributiva - art. 53 Cost. - e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa - art. 97 Cost.

La Corte di Cassazione Sezione Tributaria Civile è intervenuta sul tema in questione, con una nuova Ordinanza del 26 agosto 2024 n.23093, confermando e richiamando alcune sentenze nelle quali la stessa Corte aveva già avuto modo di scrutinare la questione sottoposta al suo esame ed in specie (Cass. 20/12/2021, n. 40862; Cass. 16/02/2022, n. 5058; Cass. 1/09/2022, n. 25731; Cass. 7/07/2022, n. 21526; Cass. 19/07/2022, n. 22589) dettando i principi condivisibili volti a negare la lettura restrittiva del principio generale di emendabilità della dichiarazioni fiscali anche in sede contenziosa, che non appare corretta.

L'art. 2, comma 8, del D.P.R. 22/07/1998, n. 322, permette di integrare le dichiarazioni annuali per correggere errori ed omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini di esercizio dell'attività accertatrice. Il successivo comma 8-bis consente, inoltre, nella versione vigente *ratione temporis*, di integrare le dichiarazioni annuali per correggere errori o

omissioni che avessero determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito di imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da depositare non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. In merito alla portata applicativa della norma, questa Corte ha chiarito (cfr. Cass., Sez. U., 30/06/2016, n. 13378) come in tema di imposte dirette il principio di generale emendabilità della dichiarazione sia riferibile all'ipotesi ordinaria in cui la dichiarazione rivesta carattere di mera dichiarazione di scienza, mentre, laddove la dichiarazione abbia carattere negoziale, il suddetto principio non opera, salvo che il contribuente dimostri l'essenziale ed obiettiva riconoscibilità dell'errore, ai sensi degli artt. 1427 ss. cod. civ. (cfr., tra le altre, Cass. 30/09/2015, n. 19410).

Deve, pertanto, riconoscersi al contribuente la possibilità, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco, anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato, che è proprio il caso ricorrente nell'ipotesi in esame, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine (decadenziale) di cui all'art. 2 citato (Cass. 28/11/2018, n. 30796). Può quindi confermarsi l'emendabilità, in generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente

all'Amministrazione tributaria, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione; ciò per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.), e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.). Il contribuente, pertanto, non solo può contestare, anche emendando le dichiarazioni da lui presentate all'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo che lo assoggetti ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, ma tale contestazione, impugnando la cartella esattoriale, è l'unica possibile non essendogli consentito esercitare alcuna azione di rimborso dopo il pagamento della cartella (cfr. Cass. 04/05/2004, n. 8456).

La pronuncia in commento, pertanto, è integralmente condivisibile, in quanto porre un termine per la correzione ed integrazione di una dichiarazione favorevole al contribuente determinerebbe un ingiusto prelievo fiscale a fronte di un errore commesso in buona fede; anche l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n.58/E del 20 luglio 2016 si è espressa riconoscendo la possibilità di beneficiare «ora per allora» dell'agevolazione in parola mediante dichiarazione dei redditi integrativa ex art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998.



## PROVA PRESUNTIVA A CARICO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA IN CASO DI OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI

Corte di giustizia Tributaria II grado Campania  
Sez. Staccata di Salerno  
Sezione XII, 20 luglio 2023, n. 4477

Presidente Buono Massimo  
Relatore D'Antonio Antonio  
Giudice Laino Aurelio

### ***Operazioni soggettivamente inesistenti - Onere della prova anche a mezzo di presunzioni precise gravi e concordanti a carico dell'Ufficio - Sussiste***

*Qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche con presunzioni, purché gravi, precise e concordanti, perciò in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente.*

### **Svolgimento del processo**

Con ricorso d'appello depositato in data 12/11/2021 l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno impugnava la sentenza n. 1250/2021 con cui la C.G.T. di Salerno sez. 7 aveva parzialmente accolto il ricorso di primo grado proposto avverso l'avviso di accertamento n. TF9030304875/2019, notificato il 27/12/2019, con il quale era stata con-

testata l'indetraibilità dell'Iva addebitata alla società C. O. S. con le fatture emesse dalla ditte "V. di D. V. L." e "G & G di G. C.", ritenute soggettivamente inesistenti, ed era stato chiesto il pagamento del complessivo importo di € 323.269,66, di cui € 132.207,00 per Iva, € 165.258,75 per sanzioni, € 25.803,91 per interessi, oltre interessi maturati e maturandi e diritti di notifica. Con ricorso tempestivamente prodotto, la C. O. impugnava l'avviso di accertamento notificato per illegittimità ed infondatezza delle contestazioni mosse dall'Ufficio per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, sia per quanto riguarda gli acquisti effettuati dalla ditta V. di D. V. L. che per le prestazioni di servizi rese dalla ditta G & G di G. C., chiedendone l'annullamento.

I primi Giudici non avevano accolto il ricorso limitatamente alle operazioni intercorse con la ditta "V. di D. V. L." stabilendo: "Nel caso di specie non vi è dubbio che gli elementi acquisiti dall'Ufficio dimostrino, sul piano oggettivo, il carattere fittizio del fornitore ditta V. di D. V. L.: invero, la circostanza che la P. M. B. Srl abbia avuto tale ditta come suo unico acquirente per tutto l'anno, la coincidenza fisica delle sedi, la stretta parentela tra i rappresentanti legali delle due aziende (padre/figlio), il fatto che D. V. sia anche dipendente della P. M. B. Srl e l'assenza di spese per trasporti (benché si sia avvalsa di spedizionieri per il trasporto delle merci), sono tutti elementi che provano, nel loro insieme ed isolatamente considerati, che il titolare reale delle operazioni commerciali con la ricorrente era la P. M. B. Srl e che pertanto le

fatture della ditta V. sono soggettivamente fittizie. Deve altresì dirsi provata la conoscenza o conoscibilità di tale circostanza da parte della società ricorrente. In tal senso assume rilievo la mancanza di un contratto di fornitura tra la V. e la O. S. Srl, pur a fronte delle numerose operazioni di acquisto e spedizione tramite terzi effettuate nel corso dell'anno e la circostanza che il D. V., pur formalmente titolare della ditta V., operasse, di fatto, all'interno della P. M. Box Srl, come dimostra la coincidenza delle sedi fisiche ed il fatto che egli fosse addirittura dipendente di tale ultima società e figlio del suo rappresentante legale: vale a dire che la circostanza che D. V. L. operasse di fatto per conto della P. M. B. Srl era talmente evidente che un minimo di diligenza avrebbe consentito di rendersi conto che le operazioni erano gestite da tale società e non dalla ditta che ha formalmente emesso le fatture. Gli elementi forniti a controprova dal ricorrente non inficiano la valenza di queste risultanze. Il fatto che gli acquisti siano regolarmente avvenuti e che i destinatari non abbiano sollevato doglianze rileva solo sotto il profilo dell'esistenza oggettiva dell'operazione, che qui non è in discussione, ma non interferisce in alcun modo sulla riferibilità della cessione alla P. M. B. Srl, piuttosto che alla ditta V. e - dunque - sull'aspetto soggettivo della vicenda."

D'altra parte gli stessi giudici avevano accolto il ricorso limitatamente alle operazioni intercorse con la società "G&G di G. C." per un costo complessivo di € 274.000,00 per operazioni soggettivamente inesistenti per le quali l'Ufficio non aveva dimostrato che il ricorrente, la società O., fosse a conoscenza della situazione fiscale in cui versava la società G&G. A tale proposito la sentenza stabiliva: "... con riferimento alle operazioni intercorse con la ditta G. ... non è individuato nemmeno il soggetto interponente, ossia quello al quale le operazioni sarebbero real-

mente riconducibili in luogo della ditta G., che si assume essere l'interposto fittizio". Anche a prescindere da questa considerazione, l'Ufficio non ha dimostrato che la O. S. Srl potesse essere a conoscenza della situazione fiscale della ditta accertabile con l'invito a comparire indicato - riportata testualmente (anche) alla pagina 2 del presente atto; il D. V. fosse dipendente della M. B. srl, come rilevato dall'Ufficio da elementi in suo possesso, nell'anno 2014 il D. V. fu per breve periodo dipendente della società P. L. Ciò stante e non essendo fondatamente sostenibile per evidenti ragioni che la ditta V. «non sostenne spese di trasporto pur essendosi avvalsa di spedizioni per il trasporto delle merci», ne conseguiva, secondo l'appellato, che la conclusione cui il Giudice di prime cure era pervenuto sarebbe fondata unicamente dal rapporto di parentela tra il D. V. ed il legale rappresentante della M. B. Srl.

L'appellata affermava che "...La conoscenza o conoscibilità da parte della società O. S. della mera interposizione della ditta V. negli acquisti effettuati è, dunque, affermata dal Giudice di prime cure in base a fatti inesistenti e fraintendendo la fattispecie sottoposta a scrutinio. Pertanto, l'appellante società, ribadisce che, per tutto quanto dimostrato documentalmente, non poteva conoscere e neppure sospettare l'asserita interposizione e che non aveva alcun interesse ad effettuare a prezzo di mercato acquisti soggettivamente inesistenti per centinaia di migliaia di € che, proprio in ragione del loro importo, avrebbero comportato, tra l'altro, rilevanti difficoltà di regolazione finanziaria".

In conclusione chiedeva dichiarare l'annullamento della sentenza resa dal Giudice di prime cure e, per l'effetto, sancire l'illegittimità dell'accertamento operato.

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

## Motivi della decisione

L'appello non può essere accolto.

Ai fini della migliore comprensione dell'odierna fattispecie, va premesso che la contestazione mossa dall'Agenzia delle entrate con l'avviso di accertamento impugnato dal contribuente attiene a fatture ritenute soggettivamente inesistenti emesse nell'anno 2014, per le quali l'Agenzia delle Entrate non ha negato l'esistenza effettiva della prestazione e quindi la fornitura dei servizi, bensì la circostanza che le operazioni non fossero riconducibili al soggetto che aveva emesso le fatture. La nozione di fattura soggettivamente inesistente presuppone da un lato l'effettività dell'acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa destinataria delle fatture e dall'altro la simulazione soggettiva, ossia la provenienza della merce da ditta diversa da quella figurante sulle fatture. Laddove l'amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti incombe sulla stessa l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza da parte del destinatario che l'operazione si inseriva in un'evasione di imposta. D'altra parte 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 in considerazione delle modalità con cui si sono svolti i rapporti commerciali e degli elementi disponibili nel corso delle trattative al momento della conclusione dell'operazione.

D'altra parte, l'amministrazione finanziaria che contesti il carattere soggettivamente inesistente di una fattura e neghi il diritto del contribuente a portare in detrazione la relativa imposta, ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, che la prestazione non è stata resa dal fatturante, che la contribuente non abbia

dimostrato la mancanza di consapevolezza sull'inesistenza soggettiva della società cedente e la propria estraneità al meccanismo fraudolento dalla stessa posto in essere.

Nel caso delle operazioni intervenute con la società G&G di G. le contestazioni dell'Ufficio (mancata presentazione della dichiarazione dei redditi ed omesso versamento delle imposte per l'anno 2014) si avvertono su elementi che, se integrano violazioni di carattere tributario, non incidono sul profilo della fittizietà delle operazioni compiute e non sono comunque riconoscibili da parte del soggetto contraente. Anche il fatto della genericità delle fatture, pur potendo rilevare sotto il profilo della loro validità formale, nulla dice circa il carattere soggettivamente fittizio dell'operazione. In definitiva, gli elementi raccolti, pur idonei a muovere dei rilievi fiscali nei confronti della ditta G., risultano inconferenti rispetto alla ritenuta interposizione, che non può dirsi, perciò, sufficientemente dimostrata.

L'Ufficio appellante impugnava la sentenza di primo grado in relazione ai motivi esposti per l'annullamento del rilievo afferente le fatture emesse dalla ditta G.: "in linea generale, quando il Fisco contesta la detrazione dell'Iva afferente a fatture per operazioni inesistenti, fornendo elementi anche presuntivi a favore della fittizietà delle operazioni, spetta al contribuente dimostrare che non conosceva e comunque non avrebbe potuto conoscere, utilizzando la buona diligenza, che le operazioni erano inesistenti (Cass. n. 8132/2011 e n. 23074/2012). Pertanto, non è sufficiente che il contribuente alleggi l'avvenuto corretto pagamento delle fatture in contestazione o che provi l'intervenuta consegna della merce, essendo circostanze pienamente compatibili con il modello della frode fiscale posta in essere mediante l'utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti (Cass. n. 17377/2009, n. 23074/2012). Alla stessa stregua non assume alcun rilievo ai fini in oggetto la dimostrazione della regolare contabilità tenuta dal contribuente (Cass. n. 1050/2007 e n. 12802/2011)". Concludeva con la richiesta di



riconoscere la piena legittimità del recupero effettuato e di condannare la parte appellata alla refusione delle spese di lite sia del presente che del precedente grado di giudizio.

Il contribuente appellato controdeduceva che: “come costantemente affermato dal Giudice di legittimità, affinché al cessionario possa essere addebitato l’indebita deduzione dell’Iva assolta su operazioni ritenute soggettivamente inesistenti è necessaria la conoscenza o conoscibilità da parte del cessionario della frode commessa dal cedente e che tale conoscenza, o conoscibilità, sia provata dall’Ufficio, anche in via presuntiva.

In specie tale prova non sussiste affatto, avendo l’Ufficio, sia in sede istruttoria, sia con il provvedimento di imposizione emesso, fatta discendere tale conoscenza, o conoscibilità, dall’omessa presentazione delle dichiarazioni dovute e, dunque, da fatti e circostanze che all’evidenza la resistente società non poteva conoscere, come lucidamente affermato dal Giudice di prime cure.

Siffatta conoscenza o conoscibilità è, pertanto, affermata dall’Ufficio non in forza di presunzione, bensì di astrazione arbitraria ed illegittima ed è unicamente con la stessa astrazione, e null’altro, che l’Ufficio impugna la decisione resa dal Primo Giudice.

Il motivo di impugnativa è infondato e, pertanto, la resistente società chiede a codesta Commissione Tributaria Regionale la conferma della decisione impugnata dall’Ufficio e la trattazione dell’appello in pubblica udienza”.

La O. S. esperiva, inoltre, appello incidentale richiamando, innanzitutto, quanto stabilito dai Giudici di prime cure nel rigettare il ricorso: “... non vi è dubbio che gli elementi acquisiti dall’Ufficio dimostrino, sul piano oggettivo, il carattere fittizio del fornitore ditta V. di D. V. L.: invero, la circostanza che la P. M. B. srl abbia avuto tale ditta come suo unico acquirente per tutto l’anno, la coincidenza fisica delle sedi, la stretta parentela tra i rappresentanti legali delle due aziende, (padre/figlio), il fatto che il D. V. sia anche dipendente della P. M. B. srl e l’assenza di spese trasporti (benché

si sia avvalsa di spedizionieri per il trasporto delle merci) sono tutti elementi che provano nel loro insieme ed isolatamente considerati, che il titolare reale delle operazioni commerciali con la ricorrente era la P. M. B. e che pertanto le fatture emesse dalla ditta V. sono soggettivamente fittizie”. L’appellato, inoltre, dichiarava che non fosse affatto vero che la sede della M. B. s.r.l. e della ditta V. coincidevano; la P. M. B. srl abbia avuto come suo unico acquirente per tutto l’anno 2014 la ditta V., perché in tale anno la P. M. B. srl ebbe come proprio cliente anche la società P. L. alla quale effettua vendite per l’importo di € 494.720,00, come con evidenza risulta dalla motivazione di quanto dall’Ufficio ritenuto relativamente alla mancata presentazione delle dichiarazioni dei redditi, all’omesso versamento delle imposte per l’anno 2014 ed alla genericità delle fatture. Tutti elementi con le quali l’Ufficio non dimostra l’interposizione fittizia del cedente rispetto ad altri soggetti non individuati finalizzata alla frode fiscale e, tantomeno, la conoscenza o conoscibilità da parte del cessionario attuale appellato.

Per quanto attiene alle operazioni intervenute con la ditta V. di D. V. L. le contestazioni dell’Ufficio vengono controdedotte dall’appellato in sede incidentale con richiesta di modifica della sentenza di primo grado ed accoglimento integrale del ricorso. Infatti viene prodotto un contratto di fornitura stipulato con la ditta V. di D. V. L. e si richiama tutto quanto già documentato in sede di ricorso in primo grado, oltre che esibito nel corso del contraddittorio endoprocedimentale. Dalla documentazione emerge che la consegna dei prodotti non è avvenuta presso la sede della V. ma è avvenuta con la spedizione non tramite propri mezzi ma attraverso terzi trasportatori, come documentato in allegato alle fatture prodotte; i prodotti sono stati acquistati a prezzi di mercato e sono stati regolarmente consegnati. Sono stati documentati i bonifici bancari in relazione a ciascuna fattura e per l’intero importo, seppure frazionato, ed è stato verificato che ciascuna fattura contenesse tutti i dati dell’emittente.

Inoltre il fatto che il titolare della ditta V. fosse figlio del rappresentante legale della P. M. B. Srl, quest'ultima oggetto di una verifica fiscale da parte della Guardia di Finanza di Nocera Inferiore, all'esito della quale la stessa P. era risultata all'interno di un meccanismo fraudolento per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, non può comportare, a parere di questa Corte, che i due soggetti vengano considerati un unico soggetto e che le fatture emesse dalla V. siano riconducibili alla P. M. B. Srl, né tantomeno che tale circostanza non poteva non essere conosciuta dal contribuente.

Le conclusioni a cui giunge l'Ufficio non sono condivisibili in merito sia alla interposizione della ditta V. tra la società acquirente, la O. S., e gli effettivi fornitori rimasti sconosciuti, e sia alla circostanza che la P. M. B. Srl fosse il fornitore effettivo della O. S.. La Guardia di Finanza aveva considerato cartiera la P. M. B. srl, mentre l'Ufficio aveva ritenuto che la ditta V. non avrebbe avuto le disponibilità dei materiali in quanto acquistava dalla P. che avrebbe venduto i materiali, che non aveva, in evasione di imposta, attraverso la V..

L'assunto dell'Ufficio e dei Giudici di prime cure, in ordine alla conoscenza o conoscibilità delle circostanze addotte, non appare condivisibile.

In tema di Iva, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carousel, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombenza istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esi-

gibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (Cass. n. 15369 del 2020).

La Corte si attiene ai suddetti principi e ritiene che non ci siano elementi oggettivi specifici tali da poter presumere che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente. D'altra parte, se si ritenesse che siano sufficienti pochi indizi, non gravi, non precisi e non concordanti perché possa integrarsi la presunzione semplice di conoscenza o conoscibilità della frode, gli imprenditori sarebbero eccessivamente timorosi e potrebbero essere indotti a non rischiare, decidendo di non concludere molti affari, con grave nocumento per i traffici commerciali e quindi per l'economia in generale. In effetti principi cardine del nostro ordinamento giuridico, come il possesso di buona fede vale titolo e la legge di circolazione dei titoli di credito, sono volti a favorire gli scambi senza che l'acquirente debba approfondire in maniera troppo approfondita la provenienza di quello che acquista (Ordinanza Cassazione n. 27745/21 del 12/05/2021 depositata il 12/10/2021).

Per tali ragioni l'appello non può essere accolto, mentre viene accolto l'appello incidentale con rettifica della sentenza di primo grado ed annullamento dell'avviso di accertamento. Sussistono, comunque, i presupposti per una compensazione delle spese.

Tanto premesso la C.G.T. di II grado della Campania - Sezione Distaccata di Salerno, definitivamente pronunciando sull'appello proposto avverso la sentenza n. 1250/2021 della C.G.T. di primo grado di Salerno, così decide nel giudizio n. 6796/2021 RGA.

P.Q.M.

Rigetta l'appello principale dell'Ufficio, accoglie quello incidentale del ricorrente e compensa le spese.

## Commento

di Carlo Ferrari (\*) e Sonia Schillaci (\*\*)

**Nulla l'accertamento per operazioni soggettivamente inesistenti in assenza di presunzioni gravi precise e concordanti.**

### **Sommario:**

- 1. Fatti di causa**
- 2. La ripartizione dell'onere della prova in tema di fatturazioni per operazioni soggettivamente inesistenti.**
- 3. La prova presuntiva alla luce del riformato onere probatorio ex art. 7, comma 5-bis del D.Lgs. n. 546/1992**
- 4. Considerazioni conclusive**

### **1. Fatti di causa**

Nella fattispecie oggetto della pronuncia in rassegna l'Agenzia delle Entrate proponeva appello avverso la sentenza di primo grado la quale, in relazione all'impugnazione di un atto accertativo per mezzo del quale veniva contestata la detraibilità dell'IVA in riferimento a fatture ritenute soggettivamente inesistenti, per quanto qui di interesse, accoglieva il ricorso poichè l'ente impositore non aveva sufficientemente dimostrato il carattere soggettivamente fittizio delle operazioni contestate e, *propriis verbis*, non aveva fornito alcuna valida prova della consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione di imposta.

A parere del Collegio di prime cure, difatti, gli elementi presuntivi addotti a sostegno della tesi erariale (mancata presentazione delle dichiarazioni dei redditi da parte del soggetto emittente, omesso versamento delle imposte ad opera di quest'ultimo e genericità delle fatture in contestazione) non dimostravano l'interposizione fittizia del cedente finalizzata alla frode fiscale e, tantomeno, la conoscenza o conoscibilità dell'inesistenza del contraente da parte del cessionario.

Da par suo, l'Ufficio contestava la sentenza di prime cure affermando che «quando il Fisco contesta la detrazione dell'Iva afferente a fatture per operazioni inesistenti, fornendo elementi anche

*presuntivi a favore della fittizietà delle operazioni, spetta al contribuente dimostrare che non conosceva e comunque non avrebbe potuto conoscere, utilizzando la buona diligenza, che le operazioni erano inesistenti».*

Per converso, la contribuente nelle proprie controdeduzioni sosteneva la legittimità della sentenza di primo grado, evidenziandone la piena conformità ai principi statuiti dalla Suprema Corte con riferimento al riparto dell'onere probatorio nella *subiecta materia*.

Posta la causa in decisione, anche il Collegio di *secundae curae* statuiva in senso favorevole alla parte privata ritenendo che agli atti del giudizio non vi fossero elementi oggettivi specifici e puntuali idonei a lasciar presumere che la contribuente fosse a conoscenza della sostanziale inesistenza del contraente con il quale erano state svolte le operazioni contestate dall'AdE.

### **2. La ripartizione dell'onere della prova in tema di fatturazioni per operazioni soggettivamente inesistenti.**

La sentenza in commento applica magistralmente al caso di specie il tetragono orientamento della Corte di Cassazione<sup>1</sup> che, sulla scia della giurisprudenza unionale, ha affermato che, in tema di IVA<sup>2</sup>, qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, di talché l'Amministrazione finanziaria dovrà dimostrare, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza (in rapporto alla qualità professionale ricoperta), che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale, ossia che egli disponeva di indizi idonei a far dubitare qualun-

(\*) Dottore commercialista/Tributarista in Catania  
- Docente IPSOA

(\*\*) Dottoressa commercialista/Tributarista in Catania

que imprenditore onesto e mediamente esperto della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombente istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto<sup>3</sup>.

In *aliis verbis*, la prova che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione dei beni si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, in linea con la giurisprudenza della Corte di giustizia<sup>4</sup>, può essere fornita dall'Amministrazione anche mediante presunzioni, a patto che queste siano "qualificate" - come espressamente prevede il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2, - valorizzando, nel quadro indiziario, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale adeguata alla predetta esecuzione, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione.

Nel caso di specie, la Corte salernitana condivisibilmente riteneva che non vi fossero agli atti del giudizio quegli "elementi oggettivi specifici" tali da rappresentare idonea prova che la contribuente fosse a conoscenza della sostanziale inesistenza del contraente. D'altra parte, magistralmente continuano i giudici di secondo grado, *«se si ritenesse che siano sufficienti pochi indizi, non gravi, non precisi e non concordanti<sup>5</sup> perché possa integrarsi la presunzione semplice di conoscenza o conoscibilità della frode, gli imprenditori sarebbero eccessivamente timorosi e potrebbero essere indotti a non rischiare, decidendo di non concludere molti affari, con grave nocimento per i traffici commerciali e quindi per l'economia in generale»*<sup>6</sup>.

### 3. La prova presuntiva alla luce del riformato onere probatorio ex art. 7, comma 5-bis del D.Lgs. n. 546/1992

Come anzidetto, la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione

dell'imposta può essere dimostrata<sup>7</sup> dall'Amministrazione finanziaria anche mediante presunzioni qualificate, ovverossia dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Nel caso di specie, il Collegio non riteneva il quadro probatorio fornito dall'Ufficio sufficiente a dimostrare la consapevolezza della frode in capo al cessionario poiché gli indizi dallo stesso forniti erano *«pochi, non gravi, non precisi e non concordanti»*.

La decisione dei giudici salernitani si mostra, dunque, rispettosa tanto dei dettami normativi dianzi menzionati (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, comma 2), quanto della loro interpretazione da parte della giurisprudenza di legittimità, secondo la quale il requisito della "precisione" è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della "gravità" al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della "concordanza" richiede che il fatto ignoto sia - di regola - desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti ad integrare una valida prova presuntiva (c.d. principio della "convergenza del molteplice")<sup>8</sup>.

Par d'uopo, a tal punto, svolgere delle brevi considerazioni in merito alla posizione della Corte di Cassazione sui requisiti che le presunzioni semplici debbono possedere per assurgere a piena prova giudiziale alla luce del neo introdotto art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546/1992<sup>9</sup>.

Si segnala, a tal proposito, la recentissima sentenza n. 16493 del 13 giugno 2024 nella quale, in relazione ad una fattispecie simile a quella oggetto del presente commento, il Supremo Consesso, nel ritenere che, *mutatis mutandis*, gli elementi presuntivi adoperati dall'Ufficio fiscale a sostegno dell'architettura motivazionale dell'atto accertativo fossero idonei a provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato, da una parte hanno specificato, a tacer d'altro ultroneamente, che la nuova formulazione legislativa *«non costituisce abrogazione, neppure implicita, dell'utilizzo delle presunzioni non legali in materia tributaria e, precisamente, delle presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.»* salvo poi, dall'altra, prender per la prima volta coscienza del fatto che la novella *«detta al giudice tributario le regole di valutazione della prova, stabilendo che se questa, anche presuntiva, for-*



nita dall'Amministrazione finanziaria, quando ne è onerata, è contraddittoria o insufficiente, allora il giudice deve annullare l'atto impositivo, e allo stesso modo dovrà fare quando addirittura essa manchi, come, invero superflualmente, pure prevede la disposizione in esame»<sup>10</sup>.

A parere di chi scrive, la suddetta pronuncia di legittimità rappresenta l'abbrivio del tortuoso percorso che dovrebbe condurre la giurisprudenza della Suprema Corte a quell'auspicato e più che dovuto cambio di rotta nella *subiecta materia*, volto a prender atto del fatto che, con la riforma del 2022, il legislatore ha voluto eliminare ogni dubitanza di sorta in ordine alla valenza processuale delle presunzioni semplici, le quali potranno assurgere a prova giudiziale idonea a fondare i recuperi tributari solo allorquando siano a monte dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, così come richiesto da quella normativa tributaria sostanziale a cui il richiamato comma 5-bis fa espresso rimando, pretendendone la inderogabile osservanza.

#### 4. Considerazioni conclusive

In conclusione la Corte territoriale merita un plauso per aver egregiamente applicato al caso di specie i principi prescritti dal diritto vivente in materia di recuperi afferenti all'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ancorchè, a sommosso parere di chi scrive, il *decisum* si sarebbe lasciato ancor di più apprezzare ove fosse stato dai Decidenti esplicitato l'iter seguito per incastonare gli applicati principi nell'alveo dell'art. 7, comma 5-bis citato e dell'ivi positivizzato obbligo, per gli Uffici finanziari, di fornire una prova - anche mediante presunzioni qualificate - sufficiente, circostanziata e puntuale della pretesa tributaria.

#### Note

<sup>1</sup> Da ultimo, cfr. Cass., ord. 25 maggio 2023, n. 14656; Idem, sent., 5 giugno 2023, n. 15749.

<sup>2</sup> Giova precisare che in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 14, comma 4-bis della L. 24 dicembre 1993, n. 537, come modificato dall'art. 8, comma 1 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modifiche, nella L. 26 aprile 2012, n. 44, i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, siano o meno inseriti in una c.d. "frode carousel", sono deducibili per il solo fatto che

siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle relative operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo. Cfr. Cass. civ. 17 gennaio 2022, n. 1147.

<sup>3</sup> Al riguardo la Corte di Cassazione ha precisato che «l'onere di provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate non può ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia». Cass., sent. 18 ottobre 2021, n. 28628.

<sup>4</sup> Cfr. Corte giustizia 22 ottobre 2015, C-277/14

<sup>5</sup> Quali, in fattispecie, la mancata presentazione delle dichiarazioni dei redditi, l'omesso versamento delle imposte e la genericità delle fatture.

<sup>6</sup> «In effetti principi cardine del nostro ordinamento giuridico, come il possesso di buona fede vale titolo e la legge di circolazione dei titoli di credito sono volti a favorire gli scambi senza che l'acquirente debba approfondire in maniera troppo approfondita la provenienza di quello che acquista». Così Cass., 12 ottobre 2021, n. 27745.

<sup>7</sup> Par d'uopo, a tal punto, un breve accenno in merito alla distinzione tra l'adeguatezza della motivazione dell'atto impositivo e la prova dei fatti posti a fondamento. Non va difatti confuso l'assolvimento dell'obbligo motivazionale in sede di emanazione dell'accertamento con l'assolvimento dell'obbligo probatorio in sede di giudizio, perché l'esistenza di un'adeguata motivazione dell'atto impositivo non implica necessariamente la prova dei fatti su cui essa si regge, «diverse ed entrambe essenziali essendo le funzioni che l'una (motivazione dell'atto) e l'altra (prova dei fatti che ne sono posti a fondamento) sono dirette ad assolvere. Mentre infatti la motivazione dell'avviso di accertamento o di rettifica, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa, sicché il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei pre-

*supposti adottati e delle relative risultanze; la prova attiene al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso, sicché in definitiva tra l'una e l'altra corre la stessa differenza concettuale che vi è tra allegazione di un fatto costitutivo della pretesa fatta valere in giudizio e prova del fatto medesimo».* Così Cass., ord. 23 dicembre 2020, n. 29355. *Idem*, Id. 10 maggio 2022, n. 14814.

<sup>8</sup> In termini, da ultimo, Cass. civ., ord. 4 aprile 2024, n. 9044. La giurisprudenza di legittimità (*ex pluribus*, Cass. civ. n. 15749/2023) ha anche tracciato il corretto procedimento logico che il giudice di merito deve seguire nella valutazione degli indizi, in particolare affermando che la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi ancorché preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perché è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevole completamento. In *aliis verbis*, ciò che rileva, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessaria-

mente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo l'ampio diritto del contribuente a fornire la prova contraria.

<sup>9</sup> Il quale, come noto, in tema di riparto dell'onere probatorio nel giudizio tributario tanto statuisce: «L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati».

<sup>10</sup> Per maggiori approfondimenti, cfr. la nota a sentenza di C. Ferrari – S. Schillaci, “Presunzioni qualificate e irretroattività del riformato onere probatorio: nuove ombre (e qualche timida luce)”, in *Il Fisco* n. 28/2024, p. 2697.



## IN MANCANZA DI ELEMENTI CERTI E PRECISI È NULLO L'ACCERTAMENTO CHE TRASFORMA IN DEBITO LA SOPRAVVENIENZA ATTIVA

Corte di Giustizia di I grado di Salerno,  
Sez. XII, 16 ottobre 2023, n. 3202

**Presidente** Sessa Sabato  
**Relatore** Vairo Giuseppa  
**Giudice** Ruocco Carlo

Svolgimento del processo

***Sopravvenienza attiva in caso di debito scaduto - Discrezionalità del contribuente in mancanza di elementi certi e precisi - Sussiste - Mancata appostazione del debito da parte del creditore - Non rileva per il debitore***

*1. La mancata appostazione nella dichiarazione dei redditi del creditore non determina il venir meno della passività per il debitore e, perciò, non fa insorgere, in capo a quest'ultimo, alcuna sopravvenienza attiva fiscalmente rilevante, necessitando d'esser, una tale circostanza, allo scopo supportata da altri elementi fattuali gravi, precisi e concordanti, tra cui non è annoverabile la semplice scadenza dei titoli dal debitore rilasciati ai fini dell'assolvimento dell'obbligazione.*

*2. Non può, in ogni caso, costituire sopravvenienza attiva tassabile ai sensi dell'art. 88 del TUIR la sopraggiunta insussistenza di una passività derivante da componenti che non hanno concorso a formare il reddito imponibile, vale a dire allorquando venga meno un debito che non aveva quale contropartita una voce di conto economico afferente all'acquisto di beni destinati alla rivendita, bensì la movimentazione di un conto di patrimonio legato ad una immobilizzazione.*

La società R. Srl nella persona del legale rappresentante, Sig. D. S. A., assistita e rappresentata dal Dott. C. F. congiuntamente e disgiuntamente alla Dott.ssa D. G., entrambi dottori commercialisti, con ricorso depositato in data 02/03/2023, si costituisce in giudizio contro l'Agenzia delle Entrate - D.P. di Salerno, in persona del Direttore Titolare pro tempore, per l'annullamento dell'avviso di accertamento n. TF9031803830/2022 - anno d'imposta 2016, emesso ai sensi dell'art. 29 - D. L. n. 78/2010, portante una richiesta di pagamento complessivamente pari ad €. 1.015.466,52-, di cui €. 372.818,00 a titolo di maggiore Ires, €. 67.856,00 a titolo di maggiore Irap, €. 475.927,92- per irrogazione sanzioni ed €. 98.855 per interessi, 8,75 per spese. La Ricorrente Società è stata destinataria di una verifica fiscale per l'anno 2016 da parte dell'Agenzia dell'Entrate a conclusione della quale quest'ultima ha rilevato:

1) Violazioni sostanziali in materia di imposte sui redditi per presentazione della dichiarazione infedele per ammortamenti indeducibili per € 23.980,46;

2) mancata dichiarazione di una sopravvenienza attiva dell'ammontare di €. 1.333.333,34 maturata in relazione all'acquisto di una consistenza immobiliare, atto n. 13354, serie 1 T, registrato in data 18 dicembre 2015, intercorso tra la "R. Srl" (acquirente) e la "D. L. Srl" (cedente), per un valore dichiarato di €. 2.000.000,00 che si sarebbero dovuti corrispondere in sei rate tramite rilascio di n. 6 effetti cambiari dell'importo di €. 333.333,33 cadauno, con scadenze ricomprese tra gennaio e giugno 2016.

Al 31 dicembre 2016, soltanto due delle cambiali rilasciate (quelle recanti scadenze marzo e aprile 2016) erano state pagate attraverso una operazione di compensazione debiti/crediti tra le parti e restituzione delle due cambiali attraverso “girata di ritorno”, questa circostanza induceva l’AdE a ritenere che la rimanente somma di € 1.333.333,34, poiché non corrisposta entro i termini pattuiti e non avendo il creditore (la “D. L. Srl”) attivato alcuna azione idonea a riscuotere quanto di sua spettanza, si fosse estinta con conseguente vantaggio per la ricorrente debitrice che avrebbe dovuto indicare l’importo di € 1.333.333,34 nella propria denuncia dei redditi, quale sopravvenienza attiva in ossequio all’art. 88, co. 1 del Tuir.

La Ricorrente, a mezzo del proprio delegato, in occasione del contraddittorio preventivo tenutosi il primo in data 14/11/2022 e il secondo in data 1/12/2022, nulla eccepiva in merito al rilievo n. 1, sollevato dall’ADE.

In merito al rilievo di cui al punto due, esplicitava le proprie ragioni e depositava gli atti richiesti ad integrazione. L’AdE sulla base delle nuove argomentazioni esposte dalla contribuente e della documentazione allegata, confermava in toto i rilievi fatti ed emetteva l’atto impugnato.

A sostegno delle proprie ragioni la Ricorrente sostiene che le cambiali di cui si discute sarebbero state oggetto di pignoramento mobiliare (ancora sub iudice) da parte di Agenzia delle Entrate/Riscossione per debiti erariali da questa vantati nei confronti della “D. L. Srl” e che il pagamento non sarebbe avvenuto proprio per questa ragione potendosi trovare il debitore nelle condizioni di dover eseguire un doppio pagamento e che l’entità del debito sarebbe inferiore a quello determinato dall’AdE; che la esposizione debitoria nei confronti della “D. L. Srl” ammonterebbe a € 900.465,79 per effetto dei pagamenti nelle more posti in essere, così come risulterebbe dalla documentazione contabile in possesso dell’Ufficio e depositata in atti.

Inoltre eccepisce:

1) Nullità dell’atto impugnato per insufficiente motivazione (assenza della indefettibile “motivazione rafforzata”) cui è correlata la inosservanza del principio della “effettività del contraddittorio endoprocedimentale”, in violazione del combinato disposto di cui all’art. 42, co.2, D.P.R. n. 600/1973 ed all’art. 5 ter, D.Lgs. n. 218/97, nonché dell’art.7, co, 1, Legge n. 212/2000, degli artt. 1 e 3 Legge n. 241/1990, e degli artt. 24 e 97 Cost.;

2) nullità dell’avversato atto impositivo per apparente sua motivazione in violazione dell’art. 39, co. 1, lett. d) e dell’art. 42 - D.P.R. n. 600/73, dovuta alla insussistenza di elementi fattuali qualificati e idonei a legittimare l’accertamento della sopravvenienza attiva, da cui perciò consegue la violazione e/o falsa applicazione dell’art. 88, co.1, Tuir e la integrale inesistenza e/o infondatezza della pretesa tributaria avanzata;

3) insussistenza di presupposti fattuali gravi, precisi e concordanti (violazione dell’art. 39, co. 1 - lett. d) e dell’art.42, D.P.R. n. 600/73) idonei a dimostrare la sussistenza di una sopravvenienza attiva ex art. 88, co. 1 - Tuir, norma perciò violata e/o falsamente applicata;

4) nullità dell’atto opposto per difetto di sottoscrizione, in violazione dell’art. 42, D.P.R. n. 600/73;

5) nullità dell’impugnato provvedimento, siccome affetto da materiale assenza della sottoscrizione.

Conclude chiedendo la dichiarazione di nullità e/o illegittimità e/o infondatezza dell’atto impugnato, con tutte le consequenziali pronunce e statuizioni e, in specie, con la condanna al rimborso di quanto in denegata ipotesi l’odierna esponente fosse costretta a pagare nelle more del giudizio, al solo fine di evitare gli atti esecutivi o di quanto venisse ad essa coattivamente prelevato con rivalutazione ed interessi, come per legge. Il tutto con vittoria delle spese e degli onorari di causa, secondo legge.

In data 23/06/2023 la Ricorrente presenta memorie con le quali insiste sull’accoglimento

del secondo motivo di ricorso e sull'integrale annullamento dell'atto impugnato.

In data 4/4/2023 si costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate sostenendo la totale infondatezza del ricorso. In particolare ritiene sufficientemente motivato l'atto impugnato e riporta integralmente le motivazioni così come nello stesso trascritte. Con articolate argomentazioni controdeduce alle altre eccezioni sollevate dalla Ricorrente e conclude chiedendo il rigetto del ricorso con condanna alle spese.

La Corte, riunitasi nella seduta del 06/07/2023, letti gli atti e sentito il relatore che ha illustrato i fatti di causa ha deciso che il ricorso è in parte infondato e per questo respinto e in parte accolto.

#### Motivi della decisione

In merito al rilievo nr.1 -dichiarazione infedele per ammortamenti indeducibili per € 23.980,46, Parte Ricorrente nella propria difesa si limita ad affermare la totale illegittimità delle contestazioni mosse dall'ADE ritenendole *“prive di riscontro nella realtà dei fatti, in quanto fondate su mere presunzioni semplicissime non supportate da alcun idoneo sostrato fattuale”*, senza fornire al riguardo alcuna prova. L'ADE al contrario ha documentato pienamente la fondatezza della pretesa attraverso una analitica indicazione dei fabbricati per i quali la Società avrebbe dovuto scorporare, qualora non distintamente indicato nell'atto di acquisto, il valore del terreno nella misura forfettaria prevista dall'art. 36 del DL. 223/2006 L'eccezione è infondata e per questo respinta.

Con il secondo rilievo l'Agenzia delle Entrate contesta al Ricorrente la presentazione della dichiarazione infedele per sopravvenienza attiva non dichiarata pari ad € 1.333.333,34 importo dato dalla differenza tra l'importo complessivo di € 2.000.000,00 dovuto dalla “R. Srl” alla “D. L. Srl” detratto l'importo di 666.666,66 in parte compensato con la restituzione di due effetti cambiari e in parte corrisposto dalla debitrice attraverso versamento

su conto corrente della creditrice. La Ricorrente affida la propria difesa a 5 motivi.

Il primo motivo di doglianza è privo di rilevanza, la motivazione così come espressa a pag. 8 e 9 dell'atto impugnato soddisfa la sua naturale funzione di descrivere l'iter logico giuridico seguito per la conferma dei rilievi effettuati in sede di verifica fiscale. La puntuale difesa articolata dalla Ricorrente dimostra, altresì, che la stessa ha ben compreso le ragioni che hanno portato all'emissione dell'atto impositivo. Il provvedimento impugnato a partire da pag. 10 espone in maniera analitica le operazioni contabili che hanno determinato l'importo della violazione così come prescritto dal secondo comma dell'art. 42, D.P.R. n. 600/1973, inoltre sotto la voce “avvertenze” a partire da pag. 15 vengono fornite al contribuente tutte le indicazioni tassativamente previste dall'art. 7 Legge 212/2000. Parte ricorrente ritiene, inoltre, che l'Ufficio avrebbe violato l'obbligo della motivazione rafforzata e il conseguente principio della “effettività del contraddittorio”, costituzionalmente sancito con sent. n. 132/2015, non avendo dato puntuale riscontro a tutte le ragioni esposte in sede di contraddittorio le quali, a proprio giudizio, sarebbero state totalmente ignorate in palese violazione delle disposizioni di cui all'art. 5 ter, co.3, D.Lgs. n. 218/1997, in combinato disposto con l'art. 42, co.2, D.P.R. n. 600/73.

La Suprema Corte ha affermato la validità dell'avviso di accertamento che non menziona le osservazioni rilasciate dal contribuente nel corso della verifica fiscale perché l'Amministrazione finanziaria ha solo l'obbligo di valutare tali osservazioni ma non di esplicitare tale valutazione nell'atto impositivo. L'assenza di specifica motivazione non è, difatti, indicativa di una mancanza di autonomia valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, bensì mostra condivisione delle conclusioni degli agenti accertatori, la cui assenza di specifica valutazione si giustifica con una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente

(non essendo stata dedotta la non conoscenza dell'atto istruttorio), non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio, ove gli elementi di fatto siano già noti al contribuente (Cass., Sez. V, 20 dicembre 2018, n. 32957; Cass., Sez. V, 20 dicembre 2017, n. 30560; Cass., Sez. VI, 5 dicembre 2017, n. 29002; Cass., Sez. V, 24 novembre 2017, n. 28060), recentemente Ordinanza n. 41444 del 23 dicembre 202.

Il secondo e terzo motivo di doglianza, che si esaminano insieme data la loro connessione, sono fondati e per questo accolti.

Dalla documentazione esibita in atti e non contestata dalla ricorsata ADE risulta che nel corso del 2016, la "R. Srl" avrebbe versato alla D. L. ulteriori somme di denaro in conto corrente riducendo il proprio debito nei confronti della creditrice a € 900.465,81, somma quest'ultima riportata tra le passività del bilancio 2016 come da documentazione depositata in atti. Avendo la Ricorrente riportato nel bilancio 2016 l'importo di € 900.465,81, l'eventuale sopravvenienza attiva non potrebbe che essere determinata in tale importo. Costituiscono sopravvenienze attive i componenti positivi del reddito e/o le variazioni attive del patrimonio netto aziendale che si distinguono per la straordinarietà e la particolarità del loro manifestarsi. Da un punto di vista fiscale la giurisprudenza riconosce tre tipologie di sopravvenienze: le sopravvenienze attive c.d. "proprie"; le sopravvenienze attive c.d. "assimilate" (non rettificative di eventi contabilizzati in precedenti esercizi), quali, ad esempio, gli indennizzi diversi da quelli riconosciuti per la perdita di beni oggetto dell'attività d'impresa e beni strumentali (art. 88 co. 3 lett. a) del Tuir) e le liberalità e i contributi imponibili per cassa (ex art. 88 co. 3 lett. b) del Tuir; le sopravvenienze attive derivanti dalla cessione di contratti di leasing (ex art. 88 co. 5 del Tuir).

Nel caso che ci occupa ci troviamo di fronte ad una fattispecie di sopravvenienze attive "proprie", tra le quali l'art. 88 co. 1 del Tuir include:

1) i ricavi o gli altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi;

2) i ricavi o gli altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;

3) la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

Le sopravvenienze attive "proprie" rappresentano componenti straordinarie correlate a costi, oneri e spese, contabilizzati in un determinato esercizio che risultano successivamente, in tutto o in parte, non sostenuti. Affinché possa configurarsi una sopravvenienza imponibile, il costo che viene eliminato deve essere stato dedotto fiscalmente in un precedente esercizio, mentre l'eliminazione di costi che non hanno trovato riconoscimento fiscale non comporta alcuna sopravvenienza attiva tassabile (C.M. 27.5.94 n. 73/E, § 3.40). La nozione di sopravvenienza attiva implica che una spesa, una perdita o una passività, già iscritta in bilancio, fosse reale ed esistente, e che successivamente, per qualsiasi ragione, prevedibile o imprevedibile, la sua effettività sia venuta meno o che abbia subito una variazione quantitativa favorevole al contribuente, come nel caso di impossibilità sopravvenuta di una condizione o della prestazione; risoluzione del contratto.

La Corte (Cass. civ., 19 novembre 2020, n. 26316) ha precisato che la previsione di cui all'art. 88 del Tuir inserisce tra le sopravvenienze attive da dichiarare anche "la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritti in bilancio in precedenti esercizi", dovendosi da tale definizione evincere che la sopravvenienza deve essere dichiarata (e tassata) nell'esercizio in cui si manifesta solo se la posta passiva sia stata già iscritta in precedenti bilanci e se la sua insussistenza sia sopravvenuta. Non rientra tra le sopravvenienze attive l'accertamento sopravvenuto dell'insussistenza originaria di una posta passiva pure iscritta nel bilancio di



un precedente esercizio (Cass. civ., 2 agosto 2017, n. 19219) “in quanto essa rileva al momento della sua eliminazione per decisione discrezionale del contribuente”.

L’ADE ritiene essersi determinata una sopravvenienza attiva non dichiarata per il fatto che al 31 dicembre gli unici titoli che la “D.L. Srl” vantava nei confronti della “R. Srl” risultavano scaduti e il debito esposto nel passivo dello stato Patrimoniale dalla Società R.Srl.” sarebbe stato insussistente e/o inesistente, atteso che la “D.L. Srl” di fatto non risultava operativa a far data dal 2016. Dalla documentazione versata in atti dalla stessa ADE risulta che la “D. L. Srl”, nell’anno 2016 ha dichiarato perdite per € 186.864,00 con questo dimostrando di essere stata operativa.

Fattore dirimente nella disamina delle eccezioni di cui trattasi è dato dalla verifica dell’avvenuta estinzione nell’anno 2016 del debito che la “R. Srl” aveva nei confronti della “D. L. Srl” per fatti diversi dall’adempimento con ciò determinando una sopravvenienza attiva che poteva essere ripresa legittimamente a tassazione. Le modalità classiche di estinzione del debito, oltre all’adempimento sono: la novazione; la remissione del debito; l’impossibilità sopravvenuta della prestazione. Nessuna di queste tre fattispecie è configurabile nel caso che ci occupa non risultando in atti alcun documento idoneo a provarlo. La tesi dell’ADE dell’avvenuta estinzione per il fatto che nessuna azione atta al recupero del credito fosse stata posta in essere e che il credito non sarebbe più azionabile è priva di fondamento. La cambiale è un titolo di credito all’ordine, formale e astratto, che attribuisce al legittimo possessore il diritto incondizionato di farsi pagare una somma determinata alla scadenza indicata sul titolo e si prescrive nel termine di 10 anni dalla sua scadenza. Perde, la sua natura di titolo esecutivo (e, quindi, la forza di consentire al creditore di agire senza passare dal giudice) dopo tre anni. Alla scadenza di tale termine, rimane comunque una prova scritta del credito che consente al beneficiario del pagamento di agire per un decreto ingiuntivo. Nell’anno 2016, dopo solo

pochi mesi dallo scadere dei termini di pagamento il debito della “R.Srl” nei confronti della “D. L. Srl”, non può dirsi estinto potendo il creditore compiere ancora utili azioni per il recupero. L’avvenuto sequestro dei titoli cambiari da parte dell’ADER in data 17/03/2017 è ulteriore conferma della persistenza del debito. Il debito per tutte le argomentazioni di cui innanzi non poteva, quindi, essere ripreso a tassazione. Per queste ragioni il secondo e il terzo motivo di doglianza si accolgono.

Privi di rilevanza sono il quarto e quinto motivo di gravame. Parte ricorrente eccepisce il difetto di sottoscrizione dell’atto in esame poiché non risulta materialmente firmato, ma riporta la dicitura firmato digitalmente. L’ADE può procedere a sottoscrivere i propri atti con firma digitale del soggetto legittimato alla sottoscrizione nel caso che ci occupa il Direttore Provinciale, ad affermarlo la Corte di Cassazione con la sentenza n. 1150/21, depositata il 21 gennaio. È legittimo l’accertamento firmato digitalmente ma notificato in forma cartacea tramite posta. L’avviso di accertamento elettronico può essere anche notificato in forma cartacea. Non esiste un indispensabile o necessario collegamento tra documento informatico e notifica a mezzo PEC.

L’accoglimento del secondo e terzo motivo di ricorso comporta l’accoglimento del ricorso limitatamente al secondo rilievo riportato nell’avviso di accertamento impugnato. Il ricorso è respinto relativamente al primo rilievo mosso con l’atto impugnato.

La parziale soccombenza in uno ai fatti processuali giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e annulla il provvedimento impugnato limitatamente al secondo rilievo, lo respinge nel resto. Spese compensate.

## Commento

di Piergiacomo Giusto (\*)

**Nulla l'accertamento della sopravvenienza attiva in mancanza di elementi certi e precisi idonei a comprovare l'evento sopraggiunto fiscalmente rilevante.**

### Sommario:

1. Fatti di causa
2. La disciplina fiscale delle "sopravvenienze attive"
3. I requisiti motivazionali dell'atto accertativo e i risvolti sul piano probatorio
4. L'applicazione dei superiori principi al caso di specie
5. Conclusioni

#### 1. Fatti di causa

Con sentenza 16 ottobre 2023, n. 3202/2023, la Corte di Giustizia Tributaria di I Grado di Salerno accoglieva il ricorso della società contribuente, per l'effetto annullando l'avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria nella parte in cui questa recuperava a tassazione una sopravvenienza attiva di €. 1.333.333,34, contestandone la mancata esposizione nel dichiarativo presentato per l'anno d'imposta 2016.

Nel caso specifico, la ricorrente acquistava una consistenza immobiliare, in data 18 dicembre 2015, per un valore dichiarato in atti pari ad €. 2.000.000 da corrispondersi in sei rate mensili mediante rilascio di n. 6 effetti cambiari dell'importo di €. 333.333,33 cadauno, recanti scadenze comprese tra gennaio e giugno 2016.

All'esito di attività istruttoria, l'Ufficio fiscale focalizzava la sua attenzione sul fatto che, al 31 dicembre 2016, soltanto le cambiali in scadenza nei mesi di marzo ed aprile 2016 fossero state oggetto di assolvimento e che il creditore non si fosse prontamente attivato al fine di riscuotere il rimanente importo di €. 1.333.333,34, reputandole circostanze gravi, precise e concordanti a tal punto da far ritenere estinta l'obbligazione di che trattasi e da far presumere che la contribuente società avesse conseguito un vantaggio fiscale scaturente dalla mancata indicazione, nella propria denuncia dei redditi, della sopravvenienza attiva in ossequio all'art. 88, co. 1 - T.U.I.R..

Interponeva, quindi, ricorso, la società accertata,

mediante il quale contestava, *inter alia*, la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 88, co. 1 - T.U.I.R. e la conseguente inesistenza e/o infondatezza della pretesa tributaria, allo scopo rilevando da un lato la manifesta assenza di qualificati presupposti fattuali idonei a legittimare l'accertamento della sopravvenienza attiva e dall'altro la compresenza di una serie di elementi, dalla contribuente addotti sin già nella fase procedimentale pre-impositiva e giammai valutati dall'Ufficio, tutti inequivocabilmente comprovanti la esistenza del debito di €. 1.333.333 al 31 dicembre 2016. Conclusa l'istruttoria processuale e sentite le parti in udienza, la Corte di prossimità salernitana riteneva fondato in parte *qua* il ricorso e lo faceva sulla scorta di argomentazioni puntuali e giuridicamente pregevoli.

In particolare, dopo aver magistralmente esaminato ed inquadrato, sia sul piano normativo che su quello giurisprudenziale, l'istituto civilistico della "estinzione del debito" e quello prettamente fiscale delle "sopravvenienze attive", il Giudice di primo grado rilevava il palmare conflitto tra le contestazioni agenziali ed i principi che regolamentano la *subiecta materia*, prendendo atto della mancata produzione in giudizio, da parte dell'Ufficio, di elementi probatori in possesso dei crismi sanciti dall'art. 7, co. 5 *bis* - D.Lgs. n. 546/1992 e, perciò, sufficienti a supportare le violazioni ventilate con l'atto impugnato, altresì statuendo che, ad ogni buon conto, le allegazioni processuali di parte privata comprovavano, oltre ogni ragionevole dubbio, l'esistenza del debito al 31 dicembre 2016.

Il *decisum* in commento offre lo spunto per indugiare sulle interessanti questioni giuridiche di cui è pregno.

#### 2. La disciplina fiscale delle "sopravvenienze attive".

L'art. 88, comma 1 - D.P.R. n. 917/1986 (T.U.I.R.), nel definire le cosiddette "sopravvenienze attive in senso stretto o proprio", testualmente stabilisce che si considerano tali «...la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi».

(\*) Tributarista in Catania - Partner Studio Tributario Ferrari - Docente Scuola di Formazione Ipsoa



Con specifico riguardo alla ipotesi nella quale la sopravvenienza attiva derivi dalla sopraggiunta insussistenza di una passività precedentemente iscritta in bilancio, la Suprema Corte ha chiarito, a più riprese, che tale evenienza «si realizza in tutti i casi in cui, per qualsiasi ragione, e dunque indipendentemente dal sopraggiungere di eventi gestionali straordinari o comunque imprevedibili, una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata, ed assuma quindi in bilancio una connotazione attiva, con il conseguente assoggettamento ad imposizione, in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza»<sup>1</sup>.

A ben guardare, il dato normativo, sì come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità, qualifica il fatto generatore della fattispecie fiscale *de qua* stabilendo che questo, oltre ad avere carattere sopravvenuto (in quanto non conosciuto né conoscibile in passato nella sua esistenza o nel suo esatto ammontare) e ad esser strettamente correlato ad un componente economico o ad una passività patrimoniale che abbia concorso alla formazione del reddito di impresa, dovrà esser connotato, sul piano oggettivo, da incontrovertibile **certezza e precisione**, requisiti, questi ultimi, indispensabili non soltanto per dar vita alla sopravvenienza, quanto pure per individuare il periodo d'imposta di sua imputazione, in ossequio al **principio di competenza** stabilito, in via generale, dall'art. 109, co. 1 - T.U.I.R. (norma secondo cui i componenti positivi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, vale a dire, in ogni caso, nell'anno d'imposta in cui s'è resa **certa l'esistenza**).

I riportati requisiti trovano poi piena rispondenza nei precetti sanciti sul punto dal Principio contabile OIC n. 12, pienamente applicabili in ambito fiscale alla luce del "principio di derivazione rafforzata" prescritto dall'art. 83, co. 1 - T.U.I.R., a mente del quale per i soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.

### 3. I requisiti motivazionali dell'atto accertativo e i risvolti sul piano probatorio.

Chiarito il quadro normativo di riferimento in materia di sopravvenienze attive, mette conto soffermarsi brevemente sulle disposizioni di legge che disciplinano le metodologie affidate agli uffici finanziari per l'accertamento del maggior reddito d'impresa, nonché indugiare concisamente sui precetti che regolamentano il riparto dell'*onus probandi* nel processo tributario.

Più precisamente, dacché l'impalcatura motivazionale approntata dall'Ufficio salernitano pareva esser tutta incentrata su di un ragionamento presuntivo teso a comprovare l'assunta omessa dichiarazione di una sopravvenienza attiva, occorre far riferimento all'art. 39, co. 1, lett. d) - D.P.R. n. 600/73, norma la quale facoltizza gli uffici fiscali a fondare le rettifiche dei dichiarativi dei contribuenti anche su presunzioni semplici, purché queste siano "**qualificate**", vale a dire "**gravi, precise e concordanti**", laddove, argomenta la giurisprudenza di legittimità, il requisito della "precisione" è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della "gravità" al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della "concordanza" richiede che il fatto ignoto sia desunto da una pluralità di indizi univocamente convergenti nella dimostrazione della sussistenza del fatto da provare (principio della c.d. "**convergenza del molteplice**")<sup>2</sup>.

In buona sostanza, il Giudice di prime cure era in fattispecie chiamato a verificare se i fatti noti adottati dall'Agenzia fossero idonei ad integrare una presunzione in possesso dei requisiti sanciti dalla mentovata norma e, pertanto, a sorreggere, sul piano motivazionale, la contestata omessa denuncia della sopravvenienza di che trattasi.

Quanto, invero, al versante probatorio/processuale e, soprattutto, con riguardo alla interconnessione tra motivazione dell'atto accertativo e prova in giudizio dei fatti ivi allegati, si rende doveroso rammentare, per quanto qui ci pertiene, che il ragionamento inferenziale per presunzioni, così come dall'Amministrazione confezionato in seno alla motivazione dell'atto accertativo, dovrà poi esser sottoposto al vaglio giudiziale senza aggiustamenti di alcun genere, di guisa che l'Ente fiscale dovrà fornire, nel processo, la prova della esistenza del/i fatto/i noto/i posto/i a monte del percorso logico/giuridico presuntivo, ma non potrà addurre ulteriori fatti noti. Da ciò consegue che quegli stessi presupposti fattuali indicati in seno all'atto accertativo a supporto della presunzione addotta, si tramuteranno, sul piano processuale, in prova per presunzioni che dovrà risultare "**circostanziata**", "**puntuale**", "**non contraddittoria**" e "**coerente con la normativa tributaria sostanziale**", requisiti indispensabili affinché la prova possa superare il vaglio di cui all'art. 7, comma 5-bis - D.Lgs. n. 546/1992.

*Rebus sic stantibus*, solo un ragionamento inferenziale che si presenta come qualificato sul piano motivazionale potrà assurgere nel processo a prova per presunzioni puntuale, circostanziata e non contraddittoria.

#### 4. L'applicazione dei superiori principi al caso di specie.

Orbene, nella fattispecie decisa per il tramite della sentenza in commento, la Corte salernitana, esaminati gli elementi addotti in motivazione dall'Ufficio e da questi poi sottoposti al vaglio giudiziale sul piano probatorio, ha dapprima rilevato la carenza dei presupposti di cui al mentovato art. 88 - T.U.I.R. acché il debito iscritto in bilancio, stante la sua natura, potesse generare una sopravvenienza attiva ed, in seguito, ha preso atto del fatto che le circostanze ventilate dall'Amministrazione erano tutt'altro che gravi, precise e concordanti sul piano motivazionale e, perciò, mai avrebbero potuto assurgere ed elementi valevoli a determinare, con irrefutabile certezza e precisione, l'insorgenza dell'evento sopravvenuto fiscalmente rilevante sul fronte probatorio.

Quanto all'assenza dei presupposti di legge, mette conto evidenziare che, come sopra accennato, il debito su cui l'Ufficio ha provveduto a recuperare la sopravvenienza è sorto in relazione all'acquisto di una immobilizzazione materiale nell'anno 2015, il cui valore, per ovvie ragioni, non risultava esser ancora ammortizzato al 31 dicembre 2016, essendo, questo, il secondo anno d'iscrizione dello stesso a bilancio.

Ora, sì come reiteratamente chiarito financo dalla Direzione Centrale della stessa Agenzia delle Entrate in svariati documenti di prassi, non può mai costituire sopravvenienza attiva tassabile ai sensi dell'art. 88 del TUIR la sopraggiunta insussistenza di una passività derivante da componenti che *in illo tempore* non hanno concorso a formare il reddito imponibile<sup>3</sup>.

Ergo, dal momento che il debito in questione non aveva quale contropartita una voce di conto economico afferente all'acquisto di beni destinati alla rivendita o comunque ascrivibile a componenti che hanno concorso a formare il reddito imponibile, bensì una la movimentazione di un conto di patrimonio legato ad una immobilizzazione materiale, inappuntabile s'appalesa essere la pronuncia della Corte di I grado nella parte in cui ha rilevato che quella partita debitoria mai avrebbe potuto dar vita ad una sopravvenienza attiva imponibile ex art. 88 - T.U.I.R..

Con riferimento, poi, agli assunti di carattere inferenziale sulla scorta dei quali l'Amministrazione ha desunto la sussistenza della sopravvenienza, recuperandola a tassazione, il Giudice di prime cure, come già accennato, ne ha magistralmente rilevato la palmare inconsistenza sul piano motivazionale e la evidente carenza su quello processuale.

In primo luogo, il Decidente ha rettammente rile-

vato che la assunta omessa indicazione del credito nel dichiarativo della società terza e nei bilanci di questa è elemento che da solo mai avrebbe potuto assurgere a circostanza gravemente sintomatica e perciò sufficiente a comprovare la remissione del debito, ovvero la rinuncia per *facta concludentia* all'obbligazione da parte della detta società terza creditrice, dacché l'Ente impositore avrebbe dovuto addurre ulteriori elementi fattuali inequivocabilmente conducenti verso una direzione di tal fatta, dei quali, invero, in fattispecie non v'era traccia.

In effetti, quantunque non articolatamente motivata in parte *qua*, la decisione sul punto risulta esser degna di nota, ponendosi in linea con gli incontroversi insegnamenti della giurisprudenza di legittimità secondo cui, testualmente, «La remissione del debito è un atto negoziale che richiede una manifestazione di volontà che potrà ovviamente essere anche tacita, purché inequivoca e ciò in ragione del fatto che il silenzio, nel nostro ordinamento giuridico, non può mai elevarsi a indice certo d'una volontà abdicativa o rinunciataria d'un diritto, a meno che non sia circostanziato, cioè accompagnato dal compimento di atti o comportamenti di per sé idonei a palesare una volontà inequivocabile, di talché la mancata appostazione d'un credito nel bilancio, tuttavia, non possiede i suddetti requisiti di inequivocità. Essa, infatti, potrebbe teoricamente essere ascrivibile alle cause più varie e diverse da una rinuncia del credito [...]. Di talché la remissione del debito, quale causa di estinzione delle obbligazioni, esige che la volontà abdicativa del creditore sia espressa in modo inequivoco; un comportamento tacito, pertanto, può ritenersi indice della volontà del creditore di rinunciare al proprio credito solo quando non possa avere alcun'altra giustificazione razionale, se non quella di rimettere al debitore la sua obbligazione. Ne consegue che i crediti di una società commerciale non possono ritenersi rinunciati per il solo fatto che non siano stati evidenziati nel bilancio finale di liquidazione [...] a meno che tale omissione non sia accompagnata da ulteriori circostanze tali da non consentire dubbi sul fatto che l'omessa appostazione in bilancio altra causa non potesse avere, se non la volontà della società di rinunciare a quel credito»<sup>4</sup>.

Pregevoli, poi, si dimostrano essere le ulteriori argomentazioni della Corte di prossimità salernitana nella parte in cui refuta gli altri elementi indiziari dall'Ufficio addotti nel tentativo di addivenire ad una prova per presunzioni qualificata, mettendone in risalto la assenza di pregio giuridico.

In particolare, il Giudice correttamente rileva che il semplice ritardo di appena sei mesi nel paga-

mento delle cambiali non è elemento valido a consentire di ritenere il debito estinto e, di conseguenza, a giustificare l'insorgere della sopravvenienza, ricordando che, secondo la disciplina di cui al R.D. 14 dicembre 1933, n. 1669, il pagherò cambiario assurge a titolo esecutivo che accorda al creditore, una volta scaduto infruttuosamente il termine per il pagamento pattuito, il diritto di avviare direttamente, anche senza la levata del protesto, il procedimento esecutivo tramite notifica dell'atto di precetto (c.d. azione cambiaria diretta) entro il termine di prescrizione triennale decorrente dalla data di scadenza della cambiale. Sicché, nel caso di specie, al 31 dicembre 2016, in forza delle cambiali scadute appena qualche mese prima, la società terza era pienamente nei termini per poter agire, nei confronti della ricorrente società con l'azione cambiaria diretta che si sarebbe perentata soltanto nel giugno 2019.

Infine, magistrato si appalesa esser la valorizzazione del compendio probatorio approntato dalla parte privata, laddove il Decidente ha dato rilevanza decisiva al fatto che, come da verbale in atti, le cambiali (non ancora saldate) risultavano esser state nelle more pignorate da Agenzia delle Entrate/Riscossione nella qualità di creditore della società terza nei cui confronti era debitrice la società ricorrente, di talché il Tribunale aveva ordinato a quest'ultima di effettuare il pagamento delle somme riportate nei suddetti titoli all'Esattore in luogo del creditore cambiario.

Elemento, quest'ultimo, definitivamente comprovante la palmare inconsistenza degli assunti agenziali, dacché atto a dimostrare che, diversi anni dopo il 31 dicembre 2016, le cambiali rappresentavano ancora titolo per l'adozione delle misure esecutive da parte di AdER nei confronti della contribuente per effetto del citato pignoramento e che, perciò, risultava esser fuor di dubbio la certa ed incontestabile esistenza ed esigibilità della partita di debito in relazione alla quale alcuna sopravvenienza attiva risulta esser perciò mai maturata.

## 5. Conclusioni

La pronuncia sin qui oggetto di commento si distingue per la linearità con cui i Giudici hanno risolto la controversia sottoposta alle loro cure, ancorché tutt'altro che elementare.

Degni di nota si appalesano esser il rigore e la chiarezza con cui la Corte ha affrontato l'analisi della normativa e della giurisprudenza da applicare al caso di specie, premurandosi di mettere in luce tutte le peculiarità tributarie e tutte le sfumature di matrice civilistica.

Inappuntabile, poi, la applicazione, da parte dei Decidenti, dei principi disciplinanti la motivazione degli atti accertativi tributari e della neo-introdotta regola oggi governante il riparto dell'onere probatorio nel processo tributario, rispetto a cui traspare, dalla lettura della pronuncia, la piena padronanza, da parte dei Giudici salernitani, degli istituti *de quibus* anche alla luce della *ratio* più profonda della novella del 2022.

In effetti, l'iter logico/giuridico dalla Corte seguito mette ben in risalto la circostanza per cui, pur continuando a rimanere distinte anche a seguito dell'intervento legislativo del settembre 2022, istruttoria procedimentale ed istruttoria processuale finiscono per intersecarsi in maniera ancor più inscindibile, di talché laddove, come nel caso di specie, l'istruttoria amministrativa venga condotta in maniera lacunosa, questa darà senz'altro alla luce un provvedimento impositivo imperniato su presupposti fattuali che mai potranno superare il vaglio del giudice sia sul piano della motivazione, che su quello squisitamente probatorio.

E una tale padronanza presso le Corti di merito, ahimè, è tutt'altro che scontata se si considera che, a distanza di due anni dalla entrata in vigore della novella, si registrano talune ritrosie negli arresti dalla Suprema Corte di Cassazione resi in *subiecta materia*<sup>5</sup>.

## Note

<sup>1</sup> In termini, *ex multis*, Cass., 23.01.2020, n. 1508.

<sup>2</sup> Così, Cass., 13.12.2022, n. 36501.

<sup>3</sup> In termini, Risposta ad interpello AdE n. 240 del 6 marzo 2023; *idem* Circolare ministeriale 27 maggio 1994, n. 73/E

<sup>4</sup> Cfr., *ex multis*, Cass., 14.12.2020, n. 28439

<sup>5</sup> *Exempli gratia*, Cass., ord. 16 giugno 2023, n. 17423; Cass., sent. 7 marzo 2023, 6772; Cass., 27 ottobre 2022, n. 31878.

## PERDITE SU CREDIT DEDUCIBILI SIC ET SIMPLICITER NEL CASO DI DEBITORE AMMESSO A PROCEDURE CONCURSUALI

Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno  
Sezione VIII, 4 dicembre 2023, n. 4200

Presidente Barrella Luigi  
Relatore Ferrara Vincenzo  
Giudice Fucci Tarcisio

***I. Perdite su crediti - Deducibilità - Requisiti - Elementi certi e precisi - Debitore ammesso a procedure concorsuali - Sussiste***

***II. Acquisti per operazioni soggettivamente inesistenti - Distribuzione onus probandi - La prova diretta prevale su quella presuntiva***

*I. Le perdite su crediti sono deducibili nel periodo d'imposta in cui si manifestano. A tal fine la perdita deve risultare da elementi certi e precisi e, ove il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali, si determina in virtù, dell'art.101, comma5, del TUIR, una presunzione con effetto automatico dell'esistenza dei requisiti suddetti purché, ovviamente, sia certa l'esistenza dell'operazione economica sottostante e del rapporto debito-credito cui afferisce l'asserita perdita.*

*II. L'atto impugnato deve contenere gli elementi su cui si fonda la pretesa impositiva ovvero l'inesistenza soggettiva delle operazioni contestate, in ossequio del nuovo comma 5 bis dell'art.7 del D.Lgs 546/92. La prova fornita dall'Ufficio può basarsi anche su elementi deduttivi ma la prova "diretta" della effettività delle operazioni prevale su quella deduttiva atteso che questa conserva idoneità dimostrativa fino a quando non viene superata dalla prova contraria che quindi prevale*

*su quella posta a base dell'accertamento dell'ufficio. In sostanza l'onere della prova assume connotazione ed ampiezza diverse durante il procedimento tributario: se nella fase iniziale dell'accertamento esso può essere assolto anche con ricorso ad elementi induttivi, nella fase giurisdizionale si deve necessariamente misurare con la prova contraria.*

### Svolgimento del processo

Ricorrente\_1 ha impugnato l'avviso di accertamento n. TF9031802811/2022 emesso dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno per l'anno di imposta 2016, notificato in data 22.03.2023, con cui l'Ufficio ha recuperato a tassazione: 1) l'indebita deduzione di costi per perdite su crediti per l'importo di € 201.004,74; 2) acquisti per operazioni soggettivamente insistenti dalla società Soc\_1 per un imponibile di € 1.223.337.

Va premesso che la ricorrente esercita, in Luogo\_1, l'attività commerciale di vendita di parti ed accessori di auto, di autoveicoli nuovi ed usati e di imbarcazioni nuove ed usate, nonché attività di riparazioni meccaniche di autoveicoli ed imbarcazioni

Per migliore chiarezza espositiva è opportuno trattare separatamente le due questioni.

1. Indebita deduzione di perdite su crediti

Il punto controverso riguarda la sussistenza dei requisiti prescritti dall'art.101, c. 5 Tuir per la deduzione delle perdite su crediti.

La società ricorrente vantava un credito di € 393.898,50 nei confronti della società Soc\_2, per una fornitura effettuata negli anni 2012 e 2013; nonostante numerosi solleciti e messe in mora, la debitrice non ha mai adempiuto,



tanto che nell'anno 2016 la Ricorrente\_1 aveva presentato ricorso per decreto ingiuntivo, che veniva emesso dal Tribunale di Salerno in data 11.3.2016; nel novembre dello stesso anno il proprio legale aveva comunicato l'impossibilità di recuperare il credito, atteso che, sull'unico immobile di proprietà della debitrice, era stata intrapresa azione esecutiva immobiliare nella quale erano che già intervenuti creditori garantiti da ipoteca, con la conseguenza che, anche in caso di vendita, non sarebbe stata possibile la soddisfazione del credito.

Orbene, è noto che l'art. 101 c. 5 Tuir consente al contribuente di dedurre le perdite su crediti a condizione che: a) le perdite risultino da elementi certi e precisi; b) il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali. Ritenendo sussistenti questi presupposti, la società Ricorrente\_1 ha portato in deduzione ai fini Ires ed Irap, nella dichiarazione 2016, una parte del credito rimasto inadempito e, precisamente, l'importo di € 201.004,74, frutto di una parziale compensazione dell'originario credito di importo di € 393.898,50 (ed oggetto dell'accertamento qui impugnato), sul presupposto che esso fosse divenuto definitivamente inesigibile.

L'Agenzia delle Entrate ha invece ritenuto che nell'anno di imposta 2016 non sussistessero le condizioni per portare il credito in deduzione, atteso che: a) la società ricorrente, nonostante il credito insoddisfatto, aveva continuato a pagare alla Soc\_2 il fitto derivante dai contratti di locazione dell'immobile di proprietà di quest'ultima società; b) il requisito della "certezza dell'inesigibilità" si è concretizzato solo nell'anno 2019 e, precisamente, l'1.10.2019, data in cui il giudice dell'esecuzione ha emesso il provvedimento di chiusura della procedura di esecuzione immobiliare nei confronti della Soc\_2: solo a partire da questo momento, infatti, è divenuta "certa" l'inesigibilità del credito.

Sulla scorta di tale ultima circostanza, l'Agenzia aveva proposto una compensazione

parziale (cfr. atto adesione TF9A31800006/2023), che prevedeva l'imputazione della deduzione all'anno 2019, anziché al 2016 e precisamente: la compensazione integrale per il credito Irap e parziale per l'Ires, per la quale in ragione della diversità delle aliquote tra il 2016 ed il 2019 - rideterminava l'importo dovuto in € 7.035,00. La proposta prevedeva, inoltre, per entrambe le imposte, la corrispondenza degli interessi e delle sanzioni. A seguito della mancata accettazione del contribuente, l'Agenzia ha emesso l'avviso di accertamento per l'intero importo.

2. Acquisti per operazioni soggettivamente insistenti dalla società Soc\_1.

L'Agenzia ha considerato fittizia una serie di operazioni di acquisto di autovetture dalla società Soc\_1, avvenute nel 2016 e risultanti dalle fatture emesse dalla ricorrente per un importo complessivo di € 1.223.337, così recuperando € 269.134 a titolo di Iva. L'accertamento trae origine dall'attività istruttoria posta in essere dall'Agenzia delle Dogane e dalla Guardia di Finanza di Messina, confluita in tre distinti processi verbali di constatazione a carico della Soc\_1, emessi in data 15.11.2016, 03.05.2018 e 21.11.2019.

Da questi atti era emerso che la stessa era da considerarsi una società "cartiera", che, nel corso degli anni 2015, 2016 e 2017 aveva emesso una serie di fatture per operazioni inesistenti nei confronti di diverse società, tra le quali figurava la Ricorrente\_1

Infatti, in sede di accesso effettuato in data 20 e 21 aprile 2016, i funzionari delle Dogane avevano accertato che il citofono e le cassette dello stabile dell'immobile sito all'indirizzo della società Soc\_1 in Indirizzo\_1, Luogo\_2, non vi era alcuna indicazione che potesse ricondurre alla predetta società o al suo legale rappresentante.

Gli stessi funzionari eseguivano l'accesso presso lo studio del depositario dott. Nominativo\_1, in Indirizzo\_2, il quale faceva presente di non essere più depositario delle scritture dal 05.06.2013, e confermava che la sede

legale della Soc\_1 Srl era ubicata presso l'indirizzo di Indirizzo 3.

Da questi elementi si giungeva alla conclusione che tale ultima società fosse meramente fittizia (c.d. cartiera) e che pertanto i soggetti che, come la Ricorrente\_1, con essa avevano intrattenuto rapporti commerciali, non avessero realmente acquistato le vetture dalla Soc\_1, bensì da soggetti diversi: di qui il carattere "soggettivamente" inesistente delle operazioni di acquisto e la fittizietà delle relative fatture.

Si deve aggiungere che, a quanto si legge nell'avviso di accertamento, le vicende in esame si inserirebbero in un più ampio sistema di frodi, che avvenivano attraverso l'importazione di autoveicoli da alcuni Paesi della Comunità Europea; "...nello specifico le autovetture oggetto dell'attività, (tutte aventi le caratteristiche di auto "nuove"), venivano inizialmente acquistate nei vari paesi comunitari attraverso contratti di leasing o di compravendita, stipulati utilizzando come controparte alcune società riconducibili ai promotori delle frodi, tutte aventi sede a Praga. Successivamente le autovetture venivano cedute a società italiane (nel caso in esame la Soc\_1) che, nella triangolazione, fungevano da "cartiere", le quali, destinatarie delle fatture di acquisto hanno a loro volta emesso fatture per operazioni soggettivamente inesistenti nei confronti di concessionari ed autosaloni siti in Campania, tra cui anche la Ricorrente\_1". Gli atti istruttori dai quali è emerso questo più ampio sistema, tuttavia, non sono confluiti in questo procedimento, che, come si è detto, è circoscritto all'accertamento della inesistenza sostanziale della società Soc\_1 ed ai suoi rapporti con la ricorrente.

A fronte di queste risultanze, il ricorrente ha prodotto documentazione volta a dimostrare che la Soc\_1 non era una mera cartiera poiché, pur avendo la sua sede legale in Messina, aveva la sua sede "fisica" ed operativa in Atripalda (Luogo\_3) e che tutte le autovetture risultanti dalle fatture sono state realmente ac-

quistate presso tale sede, trasportate nei saloni della Soc\_4 s.r.l. e rivendute a terzi.

Atteso che nessuna verifica è stata effettuata presso la sede di Atripalda e nessun elemento è stato prodotto dall'Ufficio per smentire la circostanza, verrebbe meno, a giudizio della ricorrente, la prova della "inesistenza soggettiva" della società nei cui confronti sono state emesse le fatture, posta a fondamento dell'atto impugnato.

La società ha anche prodotto sentenza con cui la Corte di Giustizia di secondo grado della Campania nr. 1843/2023 dell'8.3.2023, in riforma della sentenza di primo grado, ha annullato altro avviso di accertamento emesso dall'Agenzia nei suoi confronti, sulla base dei medesimi presupposti (fatture per acquisti ritenuti inesistenti dalla Soc\_1 per l'anno 2015), ritenendo fondati gli stessi motivi di impugnazione formulati in questa sede per l'anno 2016.

Attualmente la sentenza risulta gravata da ricorso per Cassazione, non ancora definito.

#### Motivi della decisione

L'impugnazione è fondata.

1. Quanto alla prima questione, non può condividersi la tesi della ineducibilità della perdita sul credito nell'anno 2016, su cui si fonda l'atto impugnato.

La Suprema Corte, in proposito, ha avuto modo di chiarire che, in tema di perdite su crediti con riferimento a riprese per imposte dirette, ove il debitore sia assoggettato a procedure concorsuali, si determina, in virtù dell'art. 101, comma 5, del Tuir, una presunzione con effetto automatico dell'esistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, purché, ovviamente, sia certa l'esistenza dell'operazione economica sottostante, e, dunque, del rapporto di debito-credito cui l'asserita perdita afferisce (Sez. 5, Sentenza n. 13712 del 02/05/2022).

In questo caso, come si è visto: a) la debitrice era sottoposta a procedura concorsuale esecu-



tiva: b) l'esistenza dell'operazione economica sottostante è certa, tanto che la stessa Agenzia l'ha posta a base della proposta di compensazione.

In motivazione la Corte ha chiarito che “la previsione normativa prevede, in presenza di procedura concorsuale, un automatismo di deducibilità che prescinde da ogni ulteriore verifica della definitività e degli elementi certi e precisi richiesti in tutti gli altri casi... tale automatismo si fonda sul presupposto che l'accertamento giudiziale dello stato d'insolvenza costituisce evidenza oggettiva della situazione di illiquidità di quest'ultimo”.

Ne deriva che la deduzione doveva considerarsi legittima fin nel 2016, perché già in quel momento era in corso la procedura concorsuale ed era acclarata l'impossibilità di soddisfazione del credito.

Tanto si desume agevolmente innanzitutto dalla nota del 14.11.2016, con la quale il legale della società, incaricato del recupero del credito, aveva comunicato l'inutilità della insinuazione nella procedura esecutiva in corso nei confronti della debitrice, dato che a fronte di un unico immobile disponibile per la vendita, erano presenti ben 6 creditori garantiti da ipoteca con trascrizioni precedenti, il che rendeva matematicamente impossibile la soddisfazione del credito.

In secondo luogo dallo stesso provvedimento di chiusura della procedura esecutiva dell'1.10.2019, dal quale risulta che il valore del predetto immobile (quantificato in € 223.925,99) è stato integralmente devoluto al primo dei creditori garantiti da ipoteca, lasciando insoddisfatti tutti gli altri, pur muniti di titolo privilegiato. Vale a dire, in definitiva, che il requisito della “certezza dell'inesigibilità” sussisteva fin dal 2016 e non deriva dal provvedimento di chiusura della procedura esecutiva del 2019, che ha solo assegnato il ricavato al primo creditore, prendendo atto della sua insufficienza a soddisfare ogni altro; sotto. 2. Venendo al secondo punto, gli elementi che fondano l'atto impugnato non sono idonei a

dimostrare l'inesistenza soggettiva delle operazioni di acquisto presso la Soc\_1 alla stregua dei criteri probatori introdotti nel processo tributario dall'art. 7, comma 5 bis d.l. 546/92.

Invero, non si nega che gli accertamenti effettuati presso la sede legale della società Soc\_1 s.r.l. possano avere, in astratto, un valore indiziario nel senso dell'inesistenza delle operazioni ad essa riconducibili; tale valenza, tuttavia, proprio perché fondata su un procedimento induttivo, viene meno laddove il contribuente assolva all'onere di fornire la prova contraria.

Nel caso di specie, come peraltro già riconosciuto, per gli stessi elementi, dalla sentenza della Corte di Giustizia di secondo grado della Campania nr. 1843/2023 dell'8.3.2023, la società ricorrente ha dimostrato che la società Soc\_1 aveva una sede operativa, nell'anno 2015 ad Avellino, Indirizzo\_4 e nell'anno 2016, alla I ndirizzo\_5 del Comune di Atripalda; tanto risulta documentalmente: a) dalla visura camerale versata in atti (all. 8); b) dalla comunicazione via mail inviata il 19.10.2015, dalla Soc\_1 alla Ricorrente\_1 (“si comunica alla Associazione\_2 che questa società ha trasferito la propria sede locale da Avellino Indirizzo\_6 ad Atripalda alla Indirizzo\_5; allegato 9); c) dalle dichiarazioni dei dipendenti della ricorrente (Nominativo\_2 e Nominativo\_3) che si sono recati, prima presso la sede di Avellino e poi presso la sede di Atripalda, per procedere al ritiro o all'ispezione dei veicoli (all. 10).

La ricorrente ha poi dimostrato di aver acquistato dalla Soc\_1 anche veicoli usati e già nazionalizzati, in relazione ai quali non sussisteva alcun vantaggio fiscale, come si evince dalle fatture di acquisto e dai libretti automobilistici, pure prodotti con l'allegato 11.

È stata poi prodotta la fattura 5846/M del 21.12.2016, emessa dalla Ricorrente\_1 nei confronti della Soc\_1 a fronte della vendita di pezzi di ricambio di autovetture, ad ulteriore riprova della reale “esistenza” di tale ultima società (allegato 15).

Ancora, è stata fornita la prova dell'avvenuta rivendita a terzi delle autovetture acquistate presso la Soc\_1, come risulta dalle 11 fatture di vendita dell'anno 2016 prodotte con l'allegato n. 13.

Orbene, la prova "diretta" della effettività delle operazioni prevale su quella di tipo "deduttivo" posta a base dell'accertamento impugnato, dato che questa conserva idoneità dimostrativa solo fino a quando non venga superata dalla prova "contraria": a partire da questo momento grava sull'Ufficio l'onere di smentire le circostanze di fatto allegate dal ricorrente.

Invero, l'onere della prova assume connotazione ed ampiezza diverse durante il procedimento tributario: se nella fase iniziale dell'accertamento esso può essere assolto anche con il ricorso ad elementi induttivi, nella sede giurisdizionale si deve necessariamente misurare con la prova contraria.

In questo caso l'Agenzia si è limitata a richiamare gli elementi induttivi desunti dall'accertamento della Guardia di Finanza di Messina

e le considerazioni poste a base della sentenza resa dalla Corte Tributaria di primo grado rispetto all'anno 2015, senza confrontarsi con le nuove acquisizioni istruttorie e con lo sviluppo processuale, laddove sarebbe stato necessario compiere approfondimenti istruttori in relazione alla reale esistenza ed operatività della sede di Atripalda ed agli altri elementi prodotti, che la parte ricorrente, a livello documentale, ha pienamente dimostrato.

A queste considerazioni consegue l'accoglimento integrale del ricorso.

Le spese possono essere compensate, considerato che all'epoca di adozione dell'atto impugnato, la Corte di primo grado si era espressa in senso favorevole all'Ufficio.

P.Q.M.

- 1) Accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'atto impugnato;
- 2) Dichiara interamente compensate le spese di lite.

## LA SOCIETÀ NON È “DI COMODO” SE GLI IMMOBILI SONO LOCATI CON CANONI SUPERIORI AI VALORI MEDI DEL MERCATO

Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania  
Sezione IX, 22 febbraio 2023, n. 1345

**Presidente** Merolla Giuseppe  
**Relatore** Armenante Annamaria  
**Giudice** Russo Guarro Franco

### ***Società di comodo - Test di operatività - Superamento***

*La locazione regolare di immobili patrimoniali in favore di terzi con canoni superiori ai valori medi dimostra la reale operatività della società.*

#### Svolgimento del processo

L'Ufficio ha accertato, per l'anno d'imposta 2014, nei confronti della s.r.l. F., esercente attività di locazione immobiliare di beni propri, ed in precedenza di deposito farmaceutico, un reddito minimo presunto pari ad € 53.972 rispetto al reddito dichiarato di € 4.047, in applicazione della disciplina delle società non operative (cd. “società di comodo”) prevista dall'art. 30 L. n. 724/94. In dichiarazione (prospetto relativo al test di operatività) la società ha riportato ricavi effettivi di € 59.054 superiori ai ricavi presunti indicati nella misura di € 45.123, evidenziandosi in bilancio un valore delle immobilizzazioni materiali di € 1.136.253,00. L'ufficio, in effetti, ha ritenuto la società non operativa in quanto i componenti effettivi di reddito conseguiti come medie nell'esercizio in corso e nei due precedenti (€ 57.357) erano risultati, in realtà, inferiori a quelli presunti (€ 68.175,18) derivanti dal test di operatività calcolato dall'Ufficio con riguardo ai bilanci presentati dalla società per gli anni 2012, 2013 e 2014.

La Ctp di Salerno, con sentenza in data 17.12.2020, ha accolto il ricorso della società.

Prepone appello, richiamando gli elementi dianzi esposti e deducendo che la ricostruzione

dei ricavi conseguiti nel triennio, ad opera della parte, era fondata su calcoli inattendibili. L'appellato resiste.

#### Motivi della decisione

Osserva la Corte che le immobilizzazioni materiali della società, oggetto di locazione a terzi, consistono in un locale seminterrato cat. D8 e in un appartamento cat. A2, come si ricava dalle acquisite visure catastali. L'ufficio ha applicato all'intero compendio il coefficiente di redditività del 6%, laddove doveva considerarsi il coefficiente del 4% per l'unità immobiliare abitativa cat. A2, essendosi proceduto alla rivalutazione volontaria ed onerosa degli immobili. In effetti, in base alla circolare n. 11/E del 19.3.2009, a partire dall'anno d'imposta 2013 agli immobili in questione si applicava il coefficiente del 4%. Di conseguenza dal valore globale dei due immobili in oggetto va scorporato il valore dell'unità abitativa A2, sicché la media dei valori di riferimento da luogo ad un totale per immobili, cui applicare il coefficiente del 6%, dell'importo di € 901.455, e una media degli immobili abitativi, cui applicare il coefficiente del 4%, di € 68.121,00. La media dei ricavi prodotti nel triennio, allora, consiste in € 57.357 (come si legge anche nell'atto di appello), laddove i ricavi medi presunti assommano ad € 56.813,00, sicché (essendo la dichiarazione dei redditi una dichiarazione di scienza emendabile) viene superato il test di operatività. D'altra parte gli immobili patrimoniali risultano regolarmente locati a terzi con canoni superiori ai valori medi tanto dimostrando la reale operatività della società. L'Appello, allora, va rigettato.

P.Q.M.

La Corte rigetta l'appello e conferma l'appellata sentenza; dichiara compensate le spese del grado.

## NEL PROCEDIMENTO A SUO CARICO IL SOCIO PUÒ CONFUTARE NON SOLO L'AVVENUTA DISTRIBUZIONE DEGLI UTILI "IN NERO", MA FINANCHE LA STESSA RICORRENZA DELLA LORO FORMAZIONE IN CAPO ALLA SOCIETÀ

Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania  
Sezione XII, 25 ottobre 2023, n. 5800

**Presidente** De Luca Mauro  
**Relatore** Maddaloni Ciro  
**Giudice** Avolio Arturo

### ***Avviso di accertamento socio - Avviso di accertamento società - Vincolo di pregiudizialità***

*L'accertamento nei confronti del socio è indipendente da quello svolto nei confronti della società, costituendo quest'ultimo unicamente il presupposto di fatto, ma non condizione dell'accertamento nei confronti del socio stesso. Il socio, nel procedimento che lo riguarda può, infatti, confutare non solo l'avvenuta distribuzione degli utili in "nero" ma neanche la stessa ricorrenza della loro formazione in capo alla società". Il socio può, quindi, contestare nel merito le argomentazioni poste alla base dell'accertamento della società partecipata.*

#### **Svolgimento del processo**

La DP entrate di Avellino notificava ad A. L. un avviso di accertamento per l'annualità 2015 contestando un maggior reddito ai fini Irpef ed addizionali sulla base dell'imputazione di utile societario derivante dalla partecipazione in qualità di soda all'80% della società IS&M Srl (in fallimento) ritenuta a ristretta base azionaria, a cui era stato notificato il prodromico accertamento societario n. TFK030501485/2020 divenuto definitivo per mancata impugnazione da parte del curatore

fallimentare; l'ufficio contestava altresì anche un reddito di lavoro dipendente non dichiarato.

Ricorreva la contribuente eccependo violazione del contraddittorio, vizi della sottoscrizione con mancata allegazione della delega di firma, vizi dell'atto redatto in modalità telematica ma notificato a mezzo posta, infondatezza della pretesa nel merito dell'accertamento societario, mancanza di notifica dell'atto presupposto:

La CTP di Salerno con la sentenza n. 182/2022 depositata il 18.3.2022 rigettava il ricorso con compensazione delle spese.

Con tempestivo appello la contribuente censura la sentenza di primo grado eccependo:

1) omessa pronuncia sulla nullità dell'atto perché redatto in modalità telematica e notificato in forma analogica

2) errata statuizione sull'impossibilità per il socio di impugnare l'avviso di accertamento non impugnato dalla società già dichiarata fallita

3) infondatezza della pretesa tributaria nel merito argomentando sull'errore compiuto dall'ufficio nell'individuare il costo del venduto e per non aver valutato che la società produceva molle e altri componenti codificati e venduti solo a società multinazionali con impossibilità di conseguimento di "ricavi a nero"

3) errata attribuzione della quota di imputazione degli utili "a nero" asseritamente distribuiti dalla società in quanto A. nel 2015 era socia solo dal 10.6.al 31.12.2015.

In sede di udienza la contribuente produce copia dell'avviso di accertamento prodromico notificato alla società "IS&M Srl" per l'annualità 2015.

In conclusione chiede di accogliere l'appello e per l'effetto annullare l'atto impugnato e tutti gli atti presupposti con vittoria delle spese di lite di entrambi i gradi.

Resiste la DP entrate di Avellino eccependo preliminarmente che l'appello contiene eccezioni già esposte con il ricorso introduttivo e vagliate dai primi giudici e ritenute non meritevoli di accoglimento.

Controdeduce ai motivi di appello citando sui vari punti Cassazione favorevole e sottolineando comunque che la controparte non ha fornito la prova contraria in ordine al conseguimento dei ricavi a nero.

In conclusione la DP chiede che l'appello venga dichiarato inammissibile per assenza degli "specifici motivi" e in via gradata il rigetto dell'appello con vittoria delle spese di lite.

#### Motivi della decisione

Il Collegio osserva preliminarmente che la contribuente nel ricorso introduttivo ha contestato solo il reddito di capitale accertato nei suoi confronti pari ad € 163.020,00, rimanendo quindi incontestato il maggior reddito di lavoro dipendente accertato per € 16.065.

Il Collegio ritiene che il primo motivo di appello relativo alla nullità dell'atto perché redatto in modalità telematica e notificato in forma analogica è infondato e condivide e fa proprie le puntuali motivazioni dei primi giudici sul punto.

Il secondo motivo di appello è fondato: il Collegio, facendo proprio il principio espresso dalla Corte di Cassazione, ritiene che il socio nel ricorso avverso l'avviso di accertamento a lui indirizzato può contestare anche la formazione e la ricorrenza degli utili in nero in capo alla società. In tal senso l'Ordinanza n. 39285 del 10.12.2021 ha statuito che *"in tema di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base azionaria, l'accertamento relativo agli utili extracontabili della società, anche se non definitivo, è presuppo-*

*sto dell'accertamento presuntivo nei riguardi del singolo socio, l'accertamento operato dall'Amministrazione Finanziaria nei confronti della società a ristretta base ai fini Ires, Irap ed Iva e quello consequenziale operato nei confronti del socio, ai fini Irpef, costituiscono atti distinti e separati pur essendo legati da vincolo di pregiudizialità. Il Socio attraverso l'impugnazione dell'avviso di accertamento a lui indirizzato, può contestare tutti i fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria confutando non solo l'avvenuta distribuzione degli "utili in nero", ma finanche la stessa ricorrenza della loro formazione in capo alla società".* Tale principio è stato ribadito poi dalla Cassazione con la sentenza n. 2 depositata il 4.1.2022 che ha statuito che *"l'accertamento nei confronti del socio è indipendente da quello svolto nei confronti della società, costituendo quest'ultimo unicamente il presupposto di fatto, ma non condizione dell'accertamento nei confronti del socio stesso. Il socio, nel procedimento che lo riguarda può, infatti, confutare non solo l'avvenuta distribuzione degli utili in "nero" ma finanche la stessa ricorrenza della loro formazione in capo alla società".* L'eventuale accoglimento delle contestazioni relative alla formazione dell'utile in capo alla società produce effetti solo sull'avviso di accertamento del socio e non sull'avviso di accertamento societario che rimane indipendente e definitivo.

Il terzo motivo di appello è fondato: dall'esame dell'avviso di accertamento prodromico notificato alla società "IS&M Srl" per l'anno 2015 prodotto in sede di udienza dall'appellante si evince che il costo del venduto sul quale è stata applicata la percentuale di ricarico (pag. 9 dell'acc.to) non ha tenuto conto delle rimanenze finali che andavano detratte, individuando in maniera errata maggiori ricavi che invece non vi sarebbero stati con un corretto calcolo. Inoltre fondata è anche l'eccezione che l'accertamento societario non ha considerato costi certi e diretti quali quelli per



il personale dipendente. Queste due circostanze fanno ritenere infondati i maggiori ricavi, il maggior reddito tassabile e quindi il maggior reddito accertato nei confronti della società, e di conseguenza è inesistente l'utile occulto distribuito al socio appellante e contestato con l'accertamento personale. Inoltre le eccezioni formulate dall'appellante non sono state confutate dall'Agenzia delle entrate che sia in primo che in secondo grado si è disoccupata del merito dell'accertamento societario difendendosi solo sulle questioni preliminari e argomentando sulla impossibilità per il socio di eccepire nel merito dell'accertamento societario perché definitivo, rendendo in tal modo incontestato l'assunto di controparte.

Sulla scorta delle motivazioni che precedono il Collegio ritiene che non vi è stata distribuzione all'appellante Andaloro Lucia di utile societario occulto perché non è stato conseguito dalla società e, per l'effetto, accoglie l'appello ritenendo illegittimo l'accertamento personale impugnato in relazione al maggior reddito di capitale accertato; la controvertibilità delle tesi sostenute dalle parti giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, Sezione 12, accoglie l'appello. Compensa le spese.

## IL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO AL VAGLIO DELLA PROVA DI RESISTENZA: EVOLUZIONE DEL GENERALIZZATO OBBLIGO DI CONTRADDITTORIO

Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania  
Sezione IX, 15 settembre 2023, n. 5118

**Presidente** Merolla Giuseppe  
**Relatore** Grasso Giovanni  
**Giudice** Cardona Albini Margherita

### ***Contraddittorio endoprocedimentale - Tributi armonizzati - Obbligatorio - Tributi non armonizzati - Ipotesi tassative***

*L'Amministrazione Finanziaria è tenuta all'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale per i tributi armonizzati, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto impugnato, se il contribuente prova, in concreto, le ragioni che avrebbe potuto far valere in sede partecipativa. Mentre per i tributi non armonizzati non è previsto, nella legislazione nazionale, un analogo obbligo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito.*

#### Svolgimento del processo

1. Con avviso n. TFK (Omissis)/2019, emesso ai sensi dell'art. 41-bis D.P.R. 600/1973, l'Agenzia delle Entrate accertava a carico della F. Srl, esercente l'attività di costruzione di edifici residenziali e non residenziali, l'omessa dichiarazione delle fatture emesse nei confronti del condominio Palazzo P. per complessivi € 77.931,00, quali risultanti dall'applicativo "Spesometro 2014", nonché l'omessa dichiarazione di € 4.428,20 corrisposti dal Condominio di Corso (Omissis) x 192.

La società veniva, inoltre, inserita nel piano di controllo relativo all'anno 2019, atteso che

nell'applicativo "Spesometro 2015" risultava non aver indicato operazioni in qualità di cedente, mentre le operazioni ricostruite attraverso i dati comunicati dalle controparti ammontavano ad un imponibile pari ad € 160.162,00.

Sul punto, l'Agenzia sollecitava la società a fornire la documentazione relativa ai rapporti intercorsi con i soggetti terzi (in particolare, con la società R&P V. Srl) nell'anno 2015, ma l'invito (rimasto inesitato per compiuta giacenza) non aveva seguito.

Contestualmente, l'Ufficio inviava alla controparte R&P V. S.R.L. apposito questionario, a sua volta finalizzato a documentare i rapporti commerciali intrattenuti con la F. Srl.

La R&P Srl, in risposta al questionario, esibiva plurime fatture emesse nei suoi confronti dalla Fincase, tutte relative a lavori di muratura ed intonacatura presso un cantiere di Ospedaletto d'Alpinolo alla località Piana, per un totale imponibile pari ad 160.163,63 ed un Iva dovuta pari ad € 16.013,36.

Le fatture risultavano emesse nel corso del 2014 e contabilizzate per competenza dalla R&P Srl fra i costi del 2014, utilizzando come contropartita il conto fatture da ricevere.

Essendo state ricevute nel 2015, erano state contabilizzate ai fini Iva nel registro Iva acquisti 2015 ed indicate nello Spesometro.

All'incontro, la F. aveva omesso di dichiarare i ricavi derivanti dalle ridette fatture, posto che, nell'anno 2014, così come in precedenti periodi di imposta, aveva omesso la presentazione di tutte le dichiarazioni fiscali.

Ne discendeva, per tal via, avviso di accertamento finalizzato al recupero a tassazione, per

competenza, nell'anno 2014, dell'importo complessivo di € 160.163,63 ed Iva al 10% per € 16.016,36 derivante dalle fatture sopra elencate.

Trattandosi di società a ristretta base azionaria, seguiva famulativo avviso di accertamento a carico del socio, U. N., per i maggiori utili extracontabili in proporzione alla quota di partecipazione detenuta del 90%.

2. Con ricorso proposto dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale di Avellino, il N. impugnava l'atto impositivo a suo carico, lamentando, sotto plurimo e concorrente rispetto:

- a) la sussistenza di elementi probatori atti a sterilizzare la presunzione semplice di distribuzione dell'utile, nella asserita assenza del presupposto impositivo e stante l'allegata estraneità del socio alla gestione sociale, unitamente alla violazione del principio di cassa;
- b) violazione del principio della giusta imposizione *ex art. 53 Cost.* in relazione alla presunzione semplice di distribuzione dell'utile societario e del contestato automatismo accertativo;
- c) nullità dell'avviso di accertamento integrativo notificato alla società per violazione dell'art. 43, comma 3, del D.P.R. 600/73;
- d) errata imputazione nel periodo di imposta 2014 delle prestazioni effettuate dalla F. Srl e correlativa violazione del principio di competenza economica di cui all'art. 109 del Tuir, con nullità del reddito accertato e) violazione del principio del preventivo contraddittorio.

3. Con sentenza n. 464 in data 8 giugno 2021, resa nel rituale contraddittorio delle parti, l'adita Commissione accoglieva il ricorso, sull'argomentato (ed assorbente) assunto della violazione dell'obbligo di preventiva attivazione del contraddittorio in sede procedimentale.

4. Con atto di appello, notificato nei tempi e nelle forme di rito, l'Agenzia delle Entrate impugna l'anzidetta la ridetta statuizione, di cui lamenta la complessiva erroneità ed ingiustizia, auspicandone l'integrale riforma, con

pedissequa rieiezione del ricorso di prime cure.

Nella resistenza di parte intimata, intesa ad argomentare l'infondatezza delle avverse doglianze e a riproporre, in via di devoluzione, le censure rimaste assorbite dalla decisione di prime cure, all'udienza del 27 marzo 2023 la causa è stata riservata per la decisione.

#### Motivi della decisione

L'appello è fondato e merita di essere accolto. L'Agenzia appellante si duole che il primo giudice - dopo aver enunciato e ribadito il principio per cui la doverosità del preventivo contraddittorio procedimentale si attegga diversamente secondo che si veda in materia di tributi c.d. armonizzati e tributi non armonizzati - ne avrebbe, in concreto, travisato la portata, facendone erronea applicazione nel caso di specie, attinente (trattandosi di maggior reddito derivante, a carico del socio di società a ristretta base azionaria, dalla imputazione di utili extracontabili) ad imposte dirette, per le quali alcuna disposizione normativa prevedrebbe, positivamente, l'obbligo del contraddittorio, anche in ragione della circostanza che il socio non avrebbe il potere di transigere in ordine all'accertamento societario, atto presupposto indefettibile dal quale deriva la rettificazione del reddito del socio, e non sussistendo una ipotesi di litisconsorzio necessario (sussistente per le sole società di persone: cfr. Cass. SS.UU. n. 14815/2008).

Il motivo è fondato.

Sulla questione dei limiti e delle condizioni perché si attivi, a carico dell'Amministrazione finanziaria, l'obbligo di preventiva interlocuzione endoprocedimentale, strumentale alla adozione dell'atto impositivo, la Corte costituzionale (con la sentenza 21 marzo 2023 n. 47) ha, da ultimo, chiarito che, per consolidato intendimento, nel vigente sistema tributario, non esiste una disciplina positiva che generalizzi, in capo all'Ammini-

strazione finanziaria, l'obbligo di attivare il contraddittorio preventivo con il contribuente, al di fuori delle fattispecie normative in cui ciò sia espressamente previsto.

Se, invero, il procedimento tributario costituisce una *species* del procedimento amministrativo, a differenza di quest'ultimo non contiene previsioni generali in ordine alla formazione partecipata dell'atto impositivo che ne costituisce l'eventuale atto conclusivo.

Anzi, l'art. 13, comma 2, della legge n. 241 del 1990, che reca la disciplina generale sul procedimento amministrativo, esclude l'applicabilità delle disposizioni del Capo III, dedicate alla «partecipazione al procedimento amministrativo», ai procedimenti tributari, per i quali «restano [...] ferme le particolari norme che li regolano».

Ad essi non si applicano, quindi, le norme che disciplinano l'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento (art. 7), l'intervento nel procedimento (art. 9), il diritto di accesso agli atti endoprocedimentali (art. 10, comma 1, lettera a) e quello di produrre memorie e allegare documenti (art. 10, lettera b), nonché l'obbligo di comunicare il cosiddetto preavviso di rigetto (art. 10-bis).

Anche la giurisprudenza della Corte di cassazione, come consolidatasi a seguito della sentenza a sezioni unite civili n. 24823 del 2015, ha interpretato «il diritto nazionale, allo stato della legislazione, nel senso che non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto».

Si è escluso, pertanto, che possa attribuirsi valenza generale alla previsione dell'art. 12, comma 7, statuto contribuente, perché questa disposizione, come emerge dal suo tenore testuale, va delimitata ai soli accertamenti consequenziali ad accessi, ispezioni e verifiche presso i luoghi di riferimento del contri-

bueno, senza che possa estendersi anche alle verifiche “a tavolino” (*ex multis*, Code di cassazione, sezione quinta, sentenza 13 dicembre 2022, n. 36502; analogamente, Corte di cassazione, sezione sesta, ordinanza 29 luglio 2022, n. 23729; sezione quinta, ordinanza 6 aprile 2020, n. 7690; sezione sesta, ordinanza 3 luglio 2019, n. 17897).

Vero è che, pur nella ribadita assenza, in ambito tributario, di una previsione generale sulla formazione partecipata dell'atto impositivo, si è assistito a progressive e ripetute aperture del legislatore, che hanno reso obbligatorio, in un sempre più consistente numero di ipotesi, il contraddittorio endoprocedimentale.

Si tratta, tuttavia, di disposizioni specifiche, che prescrivono l'interlocuzione preventiva con il contribuente con modalità ed effetti diversamente declinati a seconda della dinamica istruttoria seguita dall'amministrazione e delle esigenze, di matrice tipicamente collaborativa o più prettamente difensiva, ad essa sottese (cfr., per esempio, l'art. 38, settimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che, in relazione alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche, prescrive, a pena di nullità, che l'ufficio convochi il contribuente e, poi, avvii il procedimento di accertamento previsto dall'art. 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218; cfr., altresì, l'analogo iter previsto per l'accertamento legato agli studi di settore, per il quale l'art. 10, comma 3-bis, della legge 8 maggio 1998, n. 146 impone all'ufficio, prima della notifica dell'avviso, di invitare i contribuenti a comparire ai fini dell'accertamento con adesione; o, ancora, l'ipotesi di controllo automatizzato delle dichiarazioni dei redditi di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e di controllo formale di cui all'art. 36-ter del medesimo decreto, letti alla luce dell'art. 6, comma 5, statuto contribuente, il cui esito deve essere, a pena di nullità, comunicato al contribuente, il quale, entro il successivo termine di trenta giorni, può fornire i necessari chiarimenti).

menti, qualora vi sia incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione).

Tra le principali ipotesi tipizzate di contraddittorio endoprocedimentale si pone, poi, l'art. 10-bis statuto contribuente che, dopo aver introdotto la clausola generale antielusiva, impone, a pena di nullità, una preventiva richiesta di chiarimenti rivolta al contribuente, caratterizzata dalla precisa indicazione degli elementi che portano a ritenere configurabile l'abuso del diritto, cui segue la concessione di un termine dilatorio di sessanta giorni, durante il quale al contribuente stesso è data la possibilità di comunicare i chiarimenti sollecitati dall'ufficio e dei quali l'amministrazione è obbligata a tenere conto in sede di motivazione dell'atto impositivo (commi 6, 7, 8).

Inoltre, lo statuto attribuisce al contribuente un rilevante spazio partecipativo, delineando uno specifico modulo procedimentale che si attaglia alle peculiarità delle verifiche eseguite dall'Amministrazione finanziaria, caratterizzate appunto dall'essere svolte tramite accessi «nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali» (art. 12, comma 1, statuto contribuente).

Pertanto, nei confronti di dette verifiche opera la deroga alle garanzie di cui all'art. 14 Cost. prevista per gli «accertamenti ed ispezioni» a fini fiscali «regolati da leggi speciali».

Ciò posto, alla ribadita frammentazione delle norme sul contraddittorio propria del diritto interno, si contrappone la previsione, in capo all'amministrazione tributaria, di un obbligo generale di attivarlo, ogniqualvolta adottati decisioni che rientrano nella sfera di applicazione del diritto europeo.

Nel procedimento di verifica fiscale in cui l'amministrazione attua il diritto dell'Unione europea, infatti, questa è tenuta ad osservare gli obblighi derivanti dal diritto a una buona amministrazione sancito dall'art. 41, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea ed inteso come «il diritto

a che le questioni [...] siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione», tra le cui articolazioni, elencate in via esemplificativa, il paragrafo 2 prevede espressamente «il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio» (da ultimo, Corte di giustizia dell'Unione europea, sezione quinta, 24 febbraio 2022, in causa C-582/20, SC Cridar Cons Srl).

Questo diritto «garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, la propria opinione durante il procedimento amministrativo prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi» (*ex multis*, Corte di giustizia dell'Unione europea, sezione sesta, 4 giugno 2020, in causa C-430/19, SC C.F. srl; Corte di giustizia dell'Unione europea, sezione quinta, 16 ottobre 2019, in causa C189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft.; Corte di giustizia dell'Unione europea, 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV).

Proprio il rispetto dei principi fondamentali del diritto europeo implica, secondo la giurisprudenza di legittimità, che, nell'accertamento dei cosiddetti «tributi armonizzati», «avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione», vige un generale obbligo dell'amministrazione di instaurare un'interlocuzione preventiva con il contribuente, la cui inosservanza può portare all'invalidità dell'atto impositivo, ma solo se questi assolve alla «prova di resistenza», allegando le ragioni che avrebbe potuto far valere in sede procedimentale e il conseguente pregiudizio sostanziale subito (Corte di cassazione, sentenza n. 24823 del 2015; in senso conforme, *ex multis*, Corte di cassazione, sezione quinta, ordinanza 1° aprile 2021, n. 9076; ordinanza n.



7690 del 2020; sezione quinta, ordinanza 3 ottobre 2019 n. 24699 e ordinanza n. 17897 del 2019).

L'esigenza di superare la disarmonia del vigente sistema tributario, per cui non sussiste un obbligo generale di attivare il contraddittorio con il contribuente al di fuori delle ipotesi espressamente previste, ha portato, di recente, a un nuovo intervento del legislatore.

L'art. 4-octies del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi), convertito, con modificazioni, in legge 28 giugno 2019, n. 58, ha infatti introdotto, nel D.Lgs. n. 218 del 1997, l'art. 5-ter, in forza del quale, prima di emettere un avviso di accertamento, l'ufficio deve notificare al contribuente l'invito a comparire per avviare il procedimento di accertamento con adesione (comma 1); in caso di mancato accoglimento dei chiarimenti forniti nel corso del contraddittorio, è imposto all'amministrazione un obbligo di motivazione rinforzata (comma 3). L'invito a comparire può essere omesso soltanto nei «casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione», potendo l'ufficio notificare direttamente l'avviso di accertamento al contribuente (comma 4).

Inoltre, in linea con la giurisprudenza della Corte di giustizia, il comma 5 del citato art. 5-ter tipizza la cosiddetta prova di resistenza, prevedendo che «il mancato avvio del contraddittorio [...] comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento, qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato». Sono, infine, fatte salve «le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento» (comma 6) e le ipotesi in cui è stata «rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo» (comma 1).

Sul punto, la Corte evidenzia che, nonostante la scelta legislativa di inserire la nuova disciplina dell'«invito obbligatorio» a comparire nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione - così circoscrivendone il campo di applicazione alle sole imposte a cui si estende questa procedura ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. n. 218 del 1997 - e di escluderne l'operatività nel caso di accertamenti e rettifiche parziali (art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e art. 54, commi 3 e 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), essa denota, in effetti, un'evoluzione del sistema tale per cui l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale non costituisce più un'ipotesi residuale, ma aspira ad assurgere a principio generale, che, peraltro, esprime, *de jure* condito, solo una linea di tendenza (come, indirettamente, dimostra, per inciso, il recente disegno di legge di delega per la riforma fiscale approvato dal consiglio dei ministri il 16 marzo 2023, il quale prevede, all'articolo 4, la generale estensione dell'applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità).

Del resto, è ormai diffusamente riconosciuto che il contraddittorio endoprocedimentale, quale espressione del «principio del “giusto procedimento”» (in virtù del quale i soggetti privati dovrebbero poter esporre le proprie ragioni, in particolare prima che vengano adottati provvedimenti limitativi dei loro diritti), ha assunto un ruolo centrale nel nostro ordinamento (cfr. Corte Cost., sentenza n. 71 del 2015), anche come criterio di orientamento non solo per l'interprete, ma prima ancora per il legislatore (sentenza n. 210 del 1995).

Il che vale anche in ambito tributario, dove il contraddittorio endoprocedimentale, da un lato, persegue lo scopo di “ottimizzare” l'azione di controllo fiscale, risultando così strumentale al buon andamento dell'Amministrazione finanziaria; dall'altro, garantisce i diritti del contribuente, permettendogli di neutralizzare, sin dalla fase amministrativa, eventuali errori a lui pregiudizievoli.

In definitiva, dall'analisi dell'attuale ordinamento normativo emerge che dall'analisi come il legislatore abbia introdotto - seppur con diversi limiti applicativi - un meccanismo di portata generale; tuttavia, avendo fatti salvi i moduli di partecipazione del contribuente alla formazione dell'atto impositivo previsti dalla normativa vigente, si è determinato un sistema composito del contraddittorio nel procedimento tributario.

Questo è, del resto, il senso dell'esclusione disposta dal richiamato art. 13 n. 241/1990, che non va inteso come impedimento alla sottoposizione dei procedimenti tributari al principio di partecipazione enunciato, per i procedimenti amministrativi, dalla legge n. 241 del 1990, ma semplicemente come espressione dell'esigenza che ad essi sia dedicata una disciplina specifica.

Se ne deve trarre, ai fini della risoluzione della presente controversia, il corollario che - per quanto la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, allo stato limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulti ormai obiettivamente distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale, al segno da sollecitare la sua generalizzazione *de lege ferenda*, spettando al legislatore, a fronte della molteplicità di strutture e di forme che il contraddittorio endoprocedimentale ha assunto e può assumere in ambito tributario, il compito, nel rispetto dei principi costituzionali, di adeguare il diritto vigente, scegliendo tra diverse possibili opzioni che tengano conto e bilancino i differenti interessi in gioco) - nel caso di specie, trattandosi di tributi non armonizzati (inerenti l'imposizione diretta) e non rientrandosi nelle ipotesi allo stato codificate in termini di tipicità è chiaro come, l'amministrazione non fosse tenuta, contrariamente all'avviso manifestato dal primo giudice, alla (doverosa) attivazione, a pena di nullità dell'atto impositivo, del contraddittorio con la parte.

Sotto il profilo in esame, l'appello si rivela, per tal via, fondato e la sentenza merita di essere riformata.

Ciò posto, avuto riguardo alle doglianze formulate da parte appellata in prime cure, devolutivamente richiamate in resistenza al gravame, osserva il Collegio che l'accertamento in contestazione obbedisce alla presunzione per cui nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, gli utili extracontabili accertati a carico della società siano stati distribuiti, in guisa occulta, ai soci, i quali, peraltro, hanno la facoltà di superare le presunzioni offrendo, con ogni mezzo, adeguata prova del contrario (*expermultis*, Cass., VI, 2 febbraio 2016, n. 1932).

Nel caso di specie il N. ha allegato:

1) la propria obiettiva estraneità alla gestione degli affari sociali, in tesi dimostrata dalla circostanza di svolgere attività di dipendente pubblico in altro contesto territoriale, non meno che dalla attivata revoca per giusta causa nei confronti dell'amministratore della società;

b) l'assenza di trasferimenti dai conti correnti della società ai propri. Segnatamente, ha valorizzato:

a) l'esistenza di una revoca dalla carica di amministratore del signor D. B. C. deliberata in data 04.05.2015, motivata per non aver egli convocato l'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio dall'esercizio: il che vorrebbe evidenziare un'attività ostruzionistica dell'amministratore finalizzata ad oscurare qualsiasi conoscenza dei fatti sociali;

2) l'estraneità del socio ricorrente alla gestione sociale anche e soprattutto perché dipendente pubblico a tempo pieno nella qualità di assistente capo della Polizia di Stato con sede di lavoro presso la Questura di Napoli: e ciò in quanto il luogo di servizio ed il tempo dedicato alla propria attività non avrebbero potuto consentire una benché minima partecipazione alle attività sociali;

3) l'analisi della movimentazione finanziaria degli estratti conto bancari Anno 2014 intestati alla società F. Srl, che evidenzierebbe in modo incontrovertibile che la società R&P V. Srl aveva regolarmente pagato nel 2014 € 159.500.00 alla F. Srl per le prestazioni di cui alle fatture oggetto di contestazione, con pagamenti avvenuti tramite bonifici bancari, come del resto confermato dalla contabilità della R&P V. Srl, una alla inesistenza di trasferimenti di danaro dalla società F. Srl.

3.1. Si tratta, ad avviso del Collegio, di circostanze per sé inidonee a superare la valorizzata presunzione distributiva.

Invero, quest'ultima non può essere sterilizzata da fatti di ordine essenzialmente negativo, che finirebbero per contraddire intrinsecamente la logica presuntiva: occorre, infatti, l'allegazione di fatti e circostanze positivamente in grado di evidenziare la non conclusione dell'inferenza legittimata dalla legge. Ora, la circostanza di essere dipendente pubblico non prova l'impossibilità di ingerenza nei fatti sociali, quanto meno (ed è sufficiente) in relazione al segmento distributivo degli utili maturati e non contabilizzati, oggetto di accertamento. Né ha rilievo l'attivazione, per giunta in tempi già condizionati dalla attivazione delle verifiche fiscali, di una iniziativa a carico dell'amministratore.

Avrebbe, per contro, giovato la dimostrazione

di una concreta ed alternativa destinazione, quanto meno in termini di effettiva plausibilità, delle somme occultate: in difetto di che, la presunzione legale opera, per l'appunto, nel ragionevole senso che le stesse abbiano finito per remunerare, a guisa di dividendo occulto, i soci.

Al qual fine, è il caso di soggiungere, è evidente che non giova il fatto (di ordine sostanzialmente negativo) che i conti correnti non evidenziassero, con una trasparenza che non si addice al postulato occultamento, il trasferimento di somme.

4. - Alla luce delle esposte considerazioni, l'appello deve essere in definitiva accolto e, per l'effetto, disatteso ogni rilievo di parte appellata, il ricorso di prime cure deve essere, in riforma della sentenza impugnata, respinto. Sussistono, in ragione delle peculiarità della vicenda, giustificate ragioni per disporre, tra le parti costituite, l'integrale compensazione di spese e competenze del doppio grado.

La Corte

P.Q.M.

accoglie l'appello e, per l'effetto, in riforma della sentenza impugnata, respinge il ricorso di primo grado.

Spese del doppio grado compensate.

## **SRL UNIPERSONALE: LA PRESUNZIONE DI UTILI NON CONTABILIZZATI È VALORIZZATA DALLA PRESENZA DI FINANZIAMENTI A FAVORE DELL'UNICO SOCIO**

**Corte di Giustizia I grado di Salerno  
Sezione II, 29 giugno 2023, n. 2229**

**Presidente Sessa Sabato  
Relatore Izzo Paola  
Giudice Marotta Sergio**

**Svolgimento del processo**

***I. Srl unipersonale - Presenza di finanziamenti a favore dell'unico socio - Presunzione di distribuzione di utili non contabilizzati - Sussiste - Prova contraria a carico del contribuente - Sussiste***

***II. Obbligo contraddittorio preventivo - Tributi armonizzati - Sussiste - Prova di resistenza - Necessarietà***

*I. In presenza di unico socio di S.r.l. è ritenuta operativa, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, la presunzione iuris tantum di distribuzione ai soci degli utili extracontabili accertati. La presunzione discende certamente dal numero dei soci che riverbera sul dato qualitativo di ingerenza nella gestione sociale. Tale presunzione è tanto più penetrante in quanto allorquando vi sia la presenza nella contabilità aziendale di finanziamenti effettuati a favore dell'unico socio. In tale circostanza si riconosce la possibilità al contribuente di fornire la prova contraria.*

*II. In caso di tributi armonizzati la mancata attivazione del contraddittorio comporta la nullità dell'atto impugnato a condizione che il contribuente offra un'adeguata prova di resistenza.*

V.S., unica e legale rappresentante della società S.T. Srl Uninominale, propone ricorso avverso l'avviso di accertamento nr. (Omissis...), con cui, data la ristretta base partecipativa, le venivano attribuiti maggiori utili non dichiarati, derivanti dal maggiore reddito di impresa accertato in capo alla società per l'anno 2016, per l'importo di € 400.137,00. Alla società, in particolare, veniva attribuito un maggiore reddito per l'anno 2016, articolato in € 80.299,00 per Irpef; € 4.113,00 per Addizionale Regionale; € 1.216,00 per addizionale Comunale, oltre interessi e sanzioni. La ricorrente osserva che l'avviso di accertamento gravato deriva da quello emesso nei confronti della società, del pari impugnato, per il quale risulta incardinato il procedimento nr. 5119/2022.

La contribuente eccepisce la nullità dell'avviso di accertamento per omessa attivazione del contraddittorio in violazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente.

La socia contesta, altresì, che l'Ufficio, all'esito della verifica fiscale operata sulla Società S.T., dubitava dell'autenticità delle fatture emesse nei confronti della società da parte della società "L.G. società Cooperativa", ritenendole, in un primo momento, oggettivamente inesistenti. La ricorrente osserva che l'Ufficio, all'esito della produzione della documentazione idonea a comprovare la effettiva esistenza delle operazioni contestate, riteneva, invece, che venissero in rilievo operazioni soggettivamente inesistenti in ragione dell'inesistenza della società emittente le singole fatture. In particolare, l'Agenzia conte-

stava alla società S.T. l'operazione conclusa con la società C.S.P. srl, in quanto avvenuta nell'ambito di una frode carosello consumata nell'ambito del commercio di carburante per autotrazione fondato sulla falsa emissione di lettere di intenti volte ad acquistare carburante senza Iva e a rivenderlo a prezzo inferiore a quello di mercato.

La ricorrente osserva di aver comprovato, invece, che l'operazione posta in essere con la società da ultimo indicata non atteneva all'acquisto di carburante, ma all'acquisto di container usati. La ricorrente lamenta, altresì, che l'Ufficio, indebitamente, ha ritenuto soggettivamente inesistenti le fatture ricevute dalla società Cooperativa L.G. aventi ad oggetto il costo del noleggio degli automezzi, atteso la indisponibilità, da parte della società L.G., di automezzi necessari al trasporto; quest'ultima, dunque, veniva ritenuta, piuttosto, una società costituita per creare costi fittizi.

La contribuente eccepisce il difetto di qualsiasi elemento di prova a sostegno della pretesa tributaria azionata dall'Ufficio.

L'Agenzia delle Entrate si costituisce in giudizio e chiede il rigetto del ricorso.

L'Ufficio eccepisce la infondatezza dell'eccezione di nullità dell'atto gravato per difetto di contraddittorio. Osserva, in particolare, la insussistenza dell'obbligo generalizzato di contraddittorio ed il difetto di qualsivoglia sanzione alla sua violazione. La resistente, inoltre, rileva che, nel caso di società a ristretta a base azionaria, opera una presunzione di distribuzione degli utili non contabilizzati, salvo che i soci offrano prova contraria, non consegnata dalla ricorrente nel caso in esame.

La Agenzia, in ogni caso, richiama le doglianze espresse nell'ambito del procedimento instaurato dalla società.

All'udienza di discussione pubblica del 15 giugno 2023 la Corte di Giustizia Tributaria di Salerno e ha emesso la seguente pronunzia.

Il ricorso va rigettato.

Deve, in preliminare, osservarsi che il ricorso proposto dalla società S.T. avverso l'avviso di accertamento alla stessa notificato, è stato rigettato, in ragione della ritenuta sussistenza di liquidità finanziarie non dichiarate nelle scritture contabili e distribuite sotto forma di finanziamento a favore del socio unico S.V. e del terzo S.F.. Si accertava, dunque, la ricorrenza di utili extracontabili presumibilmente distribuiti tra i soci.

Orbene, la società "S.T." è una società con ristretta base partecipativa, in quanto la ricorrente, S.V., ne è socio unico e legale rappresentante.

Con riferimento a tale tipologia di società, la Corte di Cassazione, con orientamento ormai consolidato, ritiene operativa, ai fini dell'accertamento dell'imposte sui redditi, la presunzione *iuris tantum* di distribuzione *pro quota ai* soci degli utili extracontabili accertati. La predetta presunzione discende dal dato quantitativo del ridotto numero dei soci, che si traduce nel dato qualitativo della maggiore conoscibilità degli affari sociali da parte di ciascuno, atteso il vincolo di solidarietà e di reciproco controllo. In altri termini, non si tratta di una ipotesi di cosiddetta "*presumptio de presunto*" ovvero di presunzione di secondo grado, tecnicamente vietata, in quanto in contrasto con il principio cristallizzato dall'art. 2729 c.c., secondo cui le "presunzioni devono essere chiare, precise e concordanti"; il suo presupposto logico non va individuato semplicemente nella sussistenza dei maggiori crediti accertati, ma nella esistenza di una ristretta base societaria e di un conseguente vincolo di solidarietà e reciproco controllo tra i soci.

La presunzione in esame, dunque, è una presunzione relativa, pertanto soggetta a prova contraria da parte dei soci. Ed infatti, se da una parte l'accertamento del maggior reddito nei confronti di società di capitali a ristretta base partecipativa legittima la presunzione di distribuzione degli utili tra i soci, in quanto la



stessa ha origine nella partecipazione e, pertanto, prescinde dalle modalità di accertamento, dall'altra deve riconoscersi ai singoli soci la possibilità di fornire prova contraria rispetto alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria, dimostrando che i maggiori ricavi accertati in capo all'ente sono stati accantonati o reinvestiti (Cfr. Cass. Civ. 21415/07; Cass. Civ. nr. 32959/18).

Orbene, nel caso di specie, la Agenzia ha rideterminato il reddito di impresa della società, per l'anno 2016, in € 400.137,00 quali redditi di capitali non dichiarati per l'importo di € 198.948,00. Veniva, in via conseguente, accertata una maggiore imposta Irpef pari ad € 80.299,00, maggiori addizionali regionali e comunali, rispettivamente, di € 4.113,00 ed € 1.206,00.

È di tutta evidenza che il maggior reddito accertato viene ritenuto componente di reddito extragestionale, che si presume distribuito al ricorrente a titolo di ricavi evasi; pertanto, si considera tassabile.

La contribuente, del resto, allo stato, non ha offerto alcuna prova contraria rispetto alla presunzione di redistribuzione tra i soci, *pro quota* - quindi a suo vantaggio esclusivo - dei maggiori crediti accertati e non contabilizzati: In altri termini, V.S., che ha impugnato l'avviso di accertamento, non ha in alcun modo dimostrato che gli utili extracontabili a lei imputati in via presuntiva siano stati reinvestiti e/o accantonati. Ne deriva, dunque, l'operatività della presunzione di attribuzione a suo favore dei redditi accertati e, quindi, la loro presunta ed illegittima sottrazione alle imposte sui redditi.

Va rigettata l'eccezione di nullità dell'atto per difetto di contraddittorio.

Le Sezioni Unite, intervenute sul punto, affermano che, diversamente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad

adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, la sanzione dell'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa, tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto (Cfr. Cass. Nr. 24823/15).

Ebbene, nel caso in esame, la ricorrente non ha offerto una sufficiente prova di resistenza, idonea a determinare la invalidità dell'atto gravato. L'eccezione del contribuente, pertanto, appare priva di pregio.

Le spese seguono la soccombenza.

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Salerno

- rigetta il ricorso per le ragioni analiticamente indicate nella parte motiva;
- condanna il ricorrente alle spese per l'importo di € 10.000,00.

## CONFLITTI DI DOPPIA IMPOSIZIONE IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI DELLE SOCIETÀ: DIRIMENTI IL CRITERIO TEMPORALE E LA SUSSISTENZA DELLA SEDE DELLA “DIREZIONE EFFETTIVA”

Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno  
Sezione VII, 17 ottobre 2023, n. 3315

Presidente Gargano Ernesto  
Relatore Toma Ciro  
Giudice Grasso Gaetano

***I. Doppia imposizione - Dual residence - Individuazione della sede legale della società - Sede della direzione effettiva***

***II. Avviso di accertamento - Inesistenza della notificazione - Raggiungimento dello scopo attraverso la conoscenza legale - Legittimità dell'atto - Sussiste***

***III. Motivazione Avviso di accertamento - Indicazione elementi di fatto e di diritto posti alla base della pretesa impositiva - Necessità***

***IV. Sottoscrizione avviso di accertamento - CAD - Sottoscrizione digitale dell'atto notificato in modalità ordinaria in assenza di pec valida - Legittimità - Sussiste***

*I. Si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale, ovvero la sede della “direzione effettiva”, cioè il luogo in cui viene esercitata l'attività gestoria e da cui promanano le decisioni riguardanti l'amministrazione della società.*

*II. Ai sensi dell'art. 156 c. 3 c.p.c., la nullità di un atto recante una pretesa impositiva non può essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo cui era destinato. Pertanto, l'effettiva consegna dell'avviso di accertamento al destinatario e la sua reale conoscenza, comportano la sanatoria delle irregolarità commesse durante la notifica.*

*III. L'avviso di accertamento che contiene tutti i riferimenti ai fatti in esso contestati, al periodo cui si riferisce, agli elementi sia documentali che di fatto utilizzati per la determinazione delle base imponibile e alle norme applicate, deve ritenersi adeguatamente motivato.*

*IV. Ai sensi dell'art.40 del CAD, le pubbliche amministrazioni formano l'originale dei documenti con mezzi informatici che vengono firmati digitalmente e procedono alla notificazione degli stessi attraverso la posta elettronica certificata. Qualora il soggetto destinatario dell'atto non disponga di un indirizzo pec, la notifica avviene in modalità ordinaria trasmettendo la copia analogica del documento con contrassegno analogico che, ai sensi dell'art.23, c. 2 bis del CAD, sostituisce la sottoscrizione autografa del pubblico ufficiale.*

### Svolgimento del processo

Con ricorso notificato in data 14.10.2022 e depositato in data 08.11.2022 la “C.V. LLC”, con sede legale in M. - 20 P.P., Suite 400, B. (U.) CF: (Omissis...) (attribuita da AdE in data 16 maggio 2019), nella persona del suo legale rappresentante pro - tempore, Sig.ra L.A.B., CF:(Omissis...), ricorreva contro

l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Salerno chiedendo l'annullamento dell'avviso di accertamento N. (Omissis...) Anno d'imposta 2016, emesso in data 08/7/2022 e notificato in data 18/07/2022, con il quale venivano recuperati a tassazione "Ricavi societari" pari ad € 773.103,00, reddito imponibile Ires € 83.828,00 e reddito imponibile Irap € 86.448,00, con relativa Iva calcolata in € 169.506,00. Sempre con la notifica dell'Avviso di Accertamento "*de quo*" si richiedeva il pagamento totale di € 562.987,00 diviso come segue: Ires € 23.053,00, Irap € 4.296,00 ed Iva € 169.506,00 sanzioni pecuniarie pari ad € 366.132,96.

La ricorrente esponeva che:

- in data 17/09/2013, la Guardia di Finanza di Salerno (Brigata di Positano) notificava alla Sig.ra L.A.B. Processo Verbale di Constatazione finalizzato alla prevenzione degli obblighi tributari in materia di lavoro;
- in data 10/10/2018, giusta lettera d'incarico Prot. N. (Omissis...) l'Agenzia delle Entrate di Salerno sulla base di autorizzazione della Procura della Repubblica di Salerno attivava nei confronti della Sig.ra L.A.B., accesso con relativa acquisizione di documentazione di cui agli atti della verifica fiscale "*de quo*";
- in data 05/11/2018, in relazione al Verbale Agenzia delle Entrate del 12 ottobre 2018, (incarico di accesso Prot. N. (Omissis...)) la Sig.ra L.A.B. produceva N. Prot. (Omissis...) memoria illustrativa e documentazione giustificativa, rilevando nella stessa quanto segue: "Cittadinanza Americana e Individual Income Tax Return anni 2013 - 2014 - 2015 - 2016 2017 della Sig.ra B.";
- successivamente, l'Agenzia delle Entrate di Salerno notificava alla ricorrente società Accertamento con Adesione N. (Omissis...) anno d'imposta 2016;
- in data 15/06/2022, la società, in riferimento all'accertamento con adesione anno d'imposta 2016 depositava all'Agenzia Entrate di Salerno memoria illustrativa;
- 1) in data 18/07/2022, l'Agenzia delle Entrate

di Salerno, a seguito della mancata definizione dell'Avviso di Accertamento con Adesione, di cui sopra, notificava alla ricorrente società "C.V. LLC" l'avviso di accertamento in epigrafe, contro cui la società ricorre per i seguenti motivi:

- 2) Illegittimità ed infondatezza della notifica e della motivazione in palese contrasto agli artt. 33 D.P.R. n. 600 del 1973 - art. 52 D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7 L. n. 212 del 2000 e art. 3 L. n. 241 del 1990.
- 3) Illegittimità e infondatezza della motivazione dell'Avviso di Accertamento N. (Omissis...) anno d'imposta 2016 in oggetto emesso dall'Agenzia delle Entrate di Salerno in violazione della normativa di cui all'ad. 24 L. n. 04 del 1929 e art. 12 comma 7 L. n. 212 del 2000;
- 4) Illegittimità ed infondatezza dell'avviso di accertamento emesso e sottoscritto in violazione dell'ad. 42 D.P.R. n. 600 del 1973 e artt. 3,40 del D.Lgs. n. 82 del 2005;
- 5) Illegittimità ed infondatezza dell'Avviso di accertamento in oggetto per violazione della normativa sulla notificazione degli atti "impoesattivi";
- 6) Illegittimità e infondatezza della motivazione dell'Avviso di Accertamento N. (Omissis...) anno d'imposta 2016 e relativi recuperi a tassazione di maggiori ricavi accertati pari ad € 770.483,00, reddito d'impresa pari ad € 83.828,00 e relativa Ires pari ad € 23.053,00, Irap pari ad € 4.296,00 ed Iva pari ad € 169.506,00, in quanto gli stessi risultano violare con relativa falsa applicazione: - art. 26 della Convenzione doppia imposizione Governo Repubblica Italiana e Governo Stati Uniti d'America; - art. 4 Modello OCSE (OECD Model Tax Convention Income Capital); - artt. 73 e 73-bis comma 5 - bis D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55 D.P.R. n. 633 del 1972.
- 7) Illegittimità e infondatezza della motivazione dell'Avviso di Accertamento emessa in violazione ed errata applicazione dell'art. 39 - 2 comma D.P.R. n. 600 del 1973, art. 55 - 19 D.P.R. n. 633 del 1972, art. 67 D.P.R. n. 600 del 1973 art. 163 D.P.R. n. 917 del 1986

relativamente al recupero a tassazione di ricavi pari ad € 770.483,00, reddito Ires € 383.828,00, Valore della produzione Irap pari ad € 86.448,00 ed Iva pari ad € 169.506,00.; 8) Illegittimità e infondatezza della motivazione dell'Avviso di Accertamento N. (Omissis...) emesso in violazione ed errata applicazione artt. 1 - 4 D.P.R. n. 600 del 1973 (Omessa presentazione dichiarazione annuale), artt. 13 - 14 D.P.R. n. 600 del 1973 (Omessa tenuta delle scritture contabili), art. 19 D.Lgs. n. 446 del 1997 e art. 8 D.P.R. n. 322 del 1998;

9) Irregolarità e insussistenza dell'Avviso di Accertamento "*de quo*" per violazione della normativa di cui all'art. 1, comma 2-5 e 6 del D.Lgs. n. 471 del 1997 di cui alla sanzione irrogata pari ad € 366.132,96.;

10) Illegittimità e infondatezza della motivazione dell'Avviso di Accertamento N. (Omissis...) la richiesta di riscossione straordinaria per violazione ed errata applicazione dell'art. 22 D.Lgs. n. 472 del 1997.

11) In data 13.12.2022 si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di Salerno, controdeducendo in maniera analitica rispetto alle motivazioni del ricorso, di cui propugnava il rigetto con vittoria di spese.

In data 15.03.2022, la società ricorrente presentava ulteriori memorie, con le quali confutava le controdeduzioni dell'ufficio con particolare riguardo alla legittimità delle procedure autorizzative e di accertamento che avrebbero condotto alla redazione dei PVC della Guardia di Finanza e con riguardo alla inapplicabilità nel caso di specie degli artt. 73 e 73-bis comma 5 - bis D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55 D.P.R. n. 633 del 1972, che riguardano le società "esterovestite" con intento elusivo.

All'udienza del 27.03.2023 il ricorso veniva esaminato e posto in decisione.

Ritiene questa Corte che il ricorso sia infondato e vada disatteso.

Vanno preliminarmente esaminate le questioni pregiudiziali di legittimità dell'accertamento sollevate dalla società ricorrente.

Deve essere in primo luogo affrontata e disattesa l'eccezione di inesistenza della notificazione dell'atto impugnato, prospettata dalla ricorrente. Sul punto va prestata adesione all'indirizzo ormai consolidato della Cassazione (*ex plurimis*, Cass. Sez. V 10.03.2008 n. 6347) secondo il quale l'effettiva consegna dell'atto al destinatario e la sua reale conoscenza, come è sicuramente successo nel caso in esame, comportano la sanatoria delle irregolarità commesse durante la notifica, come quelle segnalate nel presente ricorso. L'art. 156 comma 3 c.p.c., infatti, detta la regola che "la nullità non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo cui era destinato". Sulla supposta carenza di motivazione dell'atto, appare *icto oculi*, dal contenuto stesso del ricorso, come la ricorrente abbia avuto piena cognizione delle motivazioni a base dell'accertamento che reca tutti i riferimenti ai fatti contestati, al periodo di riferimento, agli elementi documentali e di fatto utilizzati per la determinazione della base imponibile ed alle norme applicate, senza che in alcun modo possa essere rilevata una compressione del diritto di difesa della contribuente.

Relativamente alla asserita carenza di valida sottoscrizione dell'accertamento, essendo stata notificata una copia analogica di un atto nativo digitale, come ricordato dalla Cassazione in alcune recenti pronunce, la normativa in tema di digitalizzazione della pubblica amministrazione, anche in conseguenza degli obblighi di adeguamento alla disciplina unionale "impone ormai come regola generale l'adozione dei documenti informatici, residuando ad eccezione il mantenimento dei documenti analogici" (cfr. Cassazione nn. 21712, 12217, 1530, tutte del 2022; 32692, 31087, 30056 del 2021).

Ricordato che, anche ai sensi dell'articolo 40 del Cad, le pubbliche amministrazioni formano gli originali dei propri documenti con mezzi informatici, e che lo strumento con il quale è possibile procedere alla notificazione di un documento informatico, anche ove sottoscritto digitalmente, è la posta elettronica

certificata, il problema che il legislatore ha dovuto affrontare è stato quello di salvaguardare la posizione dei soggetti che non disponendo di un indirizzo PEC possono essere destinatari soltanto di atti in tradizionale formato cartaceo.

Attualmente, per gli atti tributari, la notificazione in modalità “ordinaria” (non Pec) avviene trasmettendo al destinatario copia analogica con contrassegno elettronico (o “glifo” oppure “timbro digitale”), consistente in un codice grafico bidimensionale, generato elettronicamente, che viene stampato sulla copia analogica del documento amministrativo principale firmato digitalmente.

Il glifo consente di accedere al documento informatico e di verificare la corrispondenza allo stesso della copia analogica e, ai sensi del comma 2-bis dell’articolo 23 del Cad, sostituisce a tutti gli effetti di legge la sottoscrizione autografa del pubblico ufficiale.

In merito alla eccezione relativa alla nullità della notifica, in quanto trattasi di atto “impoesattivo” configurato dall’art. 29 D.L. n. 78 del 2010 convertito in L. n. 122 del 2010, non può essere condivisa.

È noto che tale modello di accertamento è redatto secondo un modello “a forma libera” che richiede che esso contenga: le ragioni dell’accertamento, l’avvertimento che esso ha valore di intimazione ad adempiere entro il termine per la presentazione del ricorso e che lo stesso, trascorsi 60 gg. dalla notifica, diventa esecutivo, l’avvertenza che decorso il termine di gg. 30 a decorrere dal termine ultimo fissato per il versamento, la riscossione sarà devoluta all’Agente per la Riscossione. L’art. 29, comma 1 lett. A) del D.L. n. 78 del 2010 attribuisce però all’Amministrazione finanziaria la competenza all’effettuazione delle notifiche di tali avvisi di accertamento, da che discende la totale infondatezza del motivo di ricorso.

In ordine alla asserita violazione dell’art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell’art. 52, comma 1 del D.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento alla autorizzazione rilasciata dal

Pubblico Ministero del Tribunale di Salerno per l’accesso presso l’abitazione della sig.ra L.A.B. per compiere accertamenti e verifiche, che sarebbe stata limitata alla sola posizione personale della stessa e non anche alla società estera di cui era rappresentante legale, vale la considerazione che, alla data dell’autorizzazione, la società C.V. LLC, non avendo una partita Iva, non era stata individuata quale soggetto fiscale operante in Italia e che, grazie alle attività di accertamento effettuate dalla Guardia di Finanza, era stato possibile svelare la soggettività ai fini fiscali in Italia della medesima società, con conseguente attribuzione d’ufficio della partita Iva, avvenuta in data 16 maggio 2019.

Inoltre, per consolidato indirizzo giurisprudenziale della suprema Corte di Cassazione, l’eventuale carenza di valida autorizzazione per l’effettuazione delle attività di verifica anche nei confronti della stessa società, non inficerebbe la utilizzabilità ai fini dell’accertamento fiscale degli elementi acquisiti in quella sede, “... in mancanza di una specifica previsione in tal senso...” (Cassazione ord. n. 18098 del 24/06/2021).

Venendo al motivo di ricorso relativo alla asserita violazione dell’art. 12 della L. n. 212 del 2000 e dell’art. 24 della L. n. 4 del 1929, si deve affermare che non sussiste alcuna violazione delle garanzie previste a favore del contribuente sottoposto a verifica fiscale, atteso che le attività di verifica si sono svolte in contraddittorio con la sig.ra B., alla presenza del coniuge e del loro consulente, come rilevati dai Pvc del 12.10.2018 e del 20.11.2018: da quest’ultimo è dato rilevare che sia state formulate specifiche richieste di informazioni in ordine all’attività della società.

Passando all’esame delle questioni concernenti la eccepta violazione e/o falsa applicazione dell’art. 26 della Convenzione doppia imposizione Governo Repubblica Italiana e Governo Stati Uniti d’America; - art. 4 Modello OCSE (OECD Model Tax Convention Incom Capital); - artt. 73 e 73-bis comma 5 - bis D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55 D.P.R. n.



633 del 1972, anche tali eccezioni vanno dichiarate infondate.

Infatti, secondo le disposizioni dell'art. 75 comma 3 del Tuir: Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia e, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168 bis, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

L'Ocse, per superare i conflitti di "dual residence" utilizza: un criterio di carattere generale di definizione di residenza fiscale mediante l'applicazione delle norme fiscali interne dei singoli Stati oggetto di controversia e altri principi sussidiari, nel caso in cui il criterio generale non è sufficiente per superare i conflitti di doppia imposizione (il paragrafo 3 dell'articolo 4 del Modello Ocse risolve i conflitti tra ordinamenti considerando la residenza il luogo ove si trova il "piace of effective management", ovvero la sede della "direzione effettiva").

Il luogo in cui viene concretamente esercitata l'attività gestoria, o il luogo da cui promanano le decisioni concernenti l'amministrazione della società, in ambito convenzionale, è il "piace of effective management".

La Cassazione con la recente sentenza n. 23150 del 25 luglio 2022 ha formulato il seguente principio di diritto: "In materia di imposte sui redditi delle società, l'art. 73, comma 3, D.P.R. n. 917 del 1986 individua i criteri di collegamento (la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale), paritetici ed alternativi, delle società e degli enti con il territorio dello Stato, la cui ricorrenza, per la maggior parte del periodo d'imposta, determina la residenza in I. e l'assoggettamento alla potestà impositiva del fisco italiano, a prescindere dall'accertamento di un'eventuale finalità elusiva della contribuente, che sia volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe".

Il quadro probatorio fornito dall'ufficio e ben esposto all'interno dell'atto di accertamento appare idoneo a dimostrare che la società abbia operato stabilmente e prevalentemente in Italia per la maggior parte del periodo di imposta e che nel nostro paese venivano prevalentemente assunte le decisioni che riguardavano la gestione e l'amministrazione della stessa.

Gli elementi forniti dalla ricorrente tesi a confutare tale dimostrazione appaiono puramente formali e comunque non idonei a contrastare il quadro dell'evidenza fornito dall'ufficio finanziario.

Il ricorso, pertanto, va rigettato.

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Salerno - sezione settima.

Rigetta il ricorso e condanna la società ricorrente al pagamento delle spese di giudizio liquidate in € 5.000,00, comprensive di rimborso forfettario, oltre accessori di legge.

## MOTIVAZIONE PER RELATIONEM: LEGITTIMA LA MANCATA ALLEGAZIONE DEL PVC FIRMATO DAL LEGALE RAPPRESENTANTE

Corte di Giustizia Tributaria I Grado Salerno  
Sezione III, 7 dicembre 2023, n. 4260

Presidente Sbrizzi Salvatore  
Relatore La Brocca Vincenzo  
Giudice Celentano Roberto

Svolgimento del processo

Con ricorso Rg. Nr. 1427/2023, depositato telematicamente il Sig. Rappresentante\_1 codice fiscale CF\_Rappresentante\_1 in proprio e nella qualità di Presidente del Consiglio di amministrazione e legale rappresentante della Ricorrente\_1 codice fiscale P.IVA\_1, ha impugnato l'avviso di accertamento TF9061802554/2022 - Iva anno 2017 per € 830.964,00, sanzioni per € 2.524.053,15, emesso dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno, notificato solo all'amministratore giudiziario Sig. Nominativo\_1 a mezzo pec in data 27/01/2023 chiedendone l'annullamento.

A motivi deduce:

1) Società sottoposta a sequestro giudiziario. Avviso di accertamento emesso per periodo antecedente alla custodia. Omessa notifica all'amministratore legale rappresentante. Violazione e falsa applicazione del D.P.R. nr. 600/1973, articolo 42, comma 1, e del D.P.R. nr. 633/1972, articolo 56, comma 1. Violazione articolo 60 D.P.R. nr. 600/1973. Nullità dell'atto accertativo. Difetto di legittimazione passiva dell'amministratore giudiziario, unico destinatario dell'atto e della conseguente inesistenza giuridica del provvedimento notificatorio, dacché il legale rappresentante non fu mai destinatario della notificazione del medesimo.

2) Società sottoposta a sequestro giudiziario. Avviso di accertamento emesso per periodo antecedente alla custodia. Omessa notifica del processo verbale di constatazione e degli atti di verifica all'amministratore legale rappresentante. Violazione dell'articolo 12, comma

***I. Verifica fiscale PVC - Avviso di accertamento fondato su processo verbale di constatazione firmato dal legale rappresentante - Motivazione per relationem - Pvc non allegato - Legittimità***

***II. Frodi carosello - Prova dell'interposizione fittizia - Spetta all'Amministrazione finanziaria - Prova contraria - Buona fede - Spetta alla società sottoposta a verifica***

*I. Deve ritenersi correttamente notificato il processo verbale di contestazione consegnato al legale rappresentante di una società presente alla verifica fiscale e da questi firmato, pertanto il successivo avviso di accertamento, sebbene motivato per relationem, è valido anche senza la materiale allegazione dello stesso. La notifica di un avviso di accertamento effettuata ad una società a mezzo posta elettronica certificata il cui indirizzo risulta da visura camerale, deve essere ritenuto regolarmente notificato.*

*II. L'Amministrazione finanziaria ha l'onere di fornire elementi probatori, anche in forma indiziaria e presuntiva, del fatto che un'operazione contabilizzata non sia stata effettuata. In tal caso graverà sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate nonché la fonte legittima delle detrazioni o dei costi, altrimenti indeducibili, e la sua mancanza di consapevolezza di partecipare ad un'operazione fraudolenta.*

7, Legge 212/2000. Difetto di motivazione *per relationem*. Nullità dell'atto accertativo.

3) Nullità dell'atto opposto per difetto di motivazione, dovuto alla mancata prodromica notifica ed allegazione del PVC nonché alla non coerenza con la norma tributaria sostanziale dei "presupposti di fatto" indicati dall'ufficio, di certo privi dei crismi della gravità, precisione e concordanza in violazione degli articoli 39, comma 1 e 42, - D.P.R. nr. 600/1973 e dell'articolo 56, comma 5, - D.P.R. 633/1972 in combinato disposto con l'articolo 7, comma 5bis, D.Lgs. nr. 546/92, oltre che dall'articolo 7, comma 1, Legge nr. 212/2000 dell'articolo 3, Legge nr. 241/1990 e degli articoli 24 e 97 Costituzione.

4) Violazione e falsa applicazione degli articoli 2697, 2729 codice civile e articoli 51 e 54 del D.P.R. nr. 633/1972.

5) Violazione e falsa applicazione dell'articolo 1 e 2 D.Lgs. nr. 74/2000 e articolo 21 D.P.R. nr. 633/1972 in quanto manca la prova dell'inesistenza soggettiva.

6) Nel merito - nullità dell'avversato avviso di accertamento per inesistenza e/o infondatezza della pretesa tributaria anche per quanto rileva la violazione del principio di neutralità dell'Iva in quanto la stessa è stata regolarmente liquidata siccome appurato dagli stessi militi verificatori.

7) Illegittimità delle sanzioni applicate in fattispecie dall'Ente erariale.

8) Mancata indicazione specifica delle modalità di calcolo dell'imposta richiesta. Nullità dell'atto accertativo per difetto di motivazione in violazione dell'articolo 42, comma 3, D.P.R. nr. 600/1973.

9) Nullità dell'atto opposto per difetto di sottoscrizione in violazione dell'articolo 42 D.P.R. nr. 600/1973.

La Direzione Provinciale di Salerno dell'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio eccependo la legittimità dell'operato.

Evidenza che l'avviso di accertamento nr. TF9061802554/2022, veniva emesso a seguito dell'attività di controllo posta in essere

dalla Guardia di Finanza - Compagnia di Salerno, il cui risultato era confluito nel processo verbale di contestazione, notificato in data 27/04/2022.

L'avviso di accertamento veniva notificato alla società in data 27/01/2022 all'indirizzo PEC della medesima, nonché al Sig. Rappresentante\_1 (amministratore e legale rappresentante all'epoca dei fatti) a mezzo raccomandata con compiuta giacenza in data 17/02/2023.

Inoltre l'amministratore giudiziario Sig. Nominativo\_1, procedeva altresì a notificare il Sig. Rappresentante\_1 in data 23/02/2023 consegnandoli copia dell'atto, redigendo copia del verbale di consegna.

La Direzione Provinciale di Salerno dell'Agenzia delle Entrate, precisa inoltre che avverso il predetto atto pendono due distinti ricorsi: il presente gravame RGR nr. 1427/2023 proposto dal Sig. Rappresentante\_1; e il ricorso RGR nr. 1722/2023 proposto dall'amministratore giudiziario Sig. Nominativo\_1, per cui chiede la riunione dei due giudizi per ragioni di connessione oggettiva.

La società Ricorrente\_1, veniva fatta oggetto di una articolata attività di polizia giudiziaria condotta dal Nucleo di Polizia Economica Finanziaria di Bologna su disposizione della Procura della Repubblica di Bologna, che ha permesso di inquadrare la cooperativa in questione all'interno di un "gruppo di società" riconducibili direttamente ed indirettamente alla famiglia Nom\_2 che, attraverso l'uso delle società cooperative Società\_1 prima e Ricorrente\_1 poi, avevano messo in atto una serie di artifici ed un giro complesso di fatturazioni per ottenere fraudolentemente il mancato pagamento delle imposte.

L'indagine ha permesso di appurare che la Ricorrente\_1 è la società attualmente operativa che ha acquisito il ruolo della fallita Società\_1 SOC.COOP. come ente sul quale il gruppo Società\_2 scarica le imposte imputabili, nella sostanza all'attività di impresa svolta dalle altre società.

Atteso che la Ricorrente\_1 nell'ambito della complessa attività di polizia giudiziaria svolta dal Nucleo Economico e finanziaria di Bologna, è stata ritenuta una società "cartiera" quale strumento del gruppo Società\_2 utilizzato con il fine ultimo di non versare le imposte, si ritengono soggettivamente inesistenti le operazioni commerciali attive e passive eseguite con le predette società riconducibili alla famiglia Nom\_2.

Le operazioni con fatture soggettivamente fittizie riflettono transazioni commerciali che sono state effettivamente eseguite ed in cui una delle due parti del rapporto, normalmente il fornitore, non è quella che realmente ha partecipato all'operazione commerciale.

Si designano "soggettivamente inesistenti" quelle operazioni che sono realmente avvenute sotto il profilo oggettivo, ma non tra le parti che sono indicate in fattura: uno dei due soggetti (cedente o cessionario) è differente da detta operazione non avendo assunto affatto nella realtà la qualità di parte della stessa.

Al termine delle operazioni di verifica sono state constatate le seguenti violazioni:

- Utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti che racchiude l'ipotesi di reato di cui all'articolo 2 del D.Lgs 74/2000;
- Emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti che racchiude l'ipotesi di reato di cui all'articolo 8 del D.Lgs. 74/2000.

All'udienza il ricorso è stato riservato per la decisione.

#### Motivi della decisione

Il ricorso proposto non è meritevole di accoglimento e va rigettato. Sono privi di pregio il primo e secondo motivo di doglianza.

La ricorrente lamenta la nullità dell'avviso di accertamento per omessa notifica all'amministratore - legale rappresentante Sig. Rappresentante\_1, sia dell'impugnato avviso di accertamento, sia degli atti prodromici della

verifica fiscale, effettuata dalla Guardia di Finanza di Salerno, ovvero il processo verbale di constatazione PVC, eccependo che unico destinatario delle notifiche, sia stato solo l'amministratore giudiziario, Sig. Nominativo\_1, nominato in data 16/07/2021 dalla Procura della Repubblica di Bologna.

La Corte evidenzia che la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (sentenza nr. 30039/2018) ha ribadito che negli atti impositivi l'Amministrazione finanziaria deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, anche in relazione alle risultanze istruttorie - sempre che questi ultimi non siano stati debitamente già messi a disposizione del destinatario, come avviene con la notifica del documento stesso - per garantire il diritto di difesa di parte contribuente, essi dovranno essere opportunamente allegati o al più riprodotti nel loro contenuto essenziale.

Nel caso che ci occupa, l'avviso di accertamento risulta, dalla documentazione depositata in atti da parte resistente (ricevuta di avvenuta consegna), correttamente e regolarmente notificato in data 27/01/2023 alle ore 15,47 a mezzo posta elettronica certificata all'indirizzo pec della società Email\_3 risultante dalla visura camerale. Tanto è vero che, dal controllo effettuato dalla Corte ai fini dell'ammissibilità del ricorso, il computo dei 60 gg. previsti dalla norma per la produzione del ricorso da parte del ricorrente, decorrono appunto dalla data di notifica a mezzo PEC (27/01/2023) dell'avviso di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno. Inoltre in atti è stato prodotto copia del verbale di consegna datato 23/02/202, redatto dall'amministratore giudiziario Nominativo\_1, che attesta la consegna al Sig. Rappresentante\_1 di copia dell'avviso di accertamento.

Per quanto concerne la mancata notifica del cd atto prodromico ovvero il PVC, risulta dalla documentazione in atti, che il Sig. Rap-



presentante\_1, legale rappresentante della società, sia stato coinvolto in prima persona essendo stato regolarmente costituito in atti dai verificatori nel processo verbale di constatazione, e quindi lo stesso era a conoscenza e ne ha firmato il contenuto, ricevendone copia, tale che nessuna censura può essere mossa in tema di mancata conoscenza del suo contenuto e di difetto di motivazione del conseguente avviso di accertamento.

Dall'esame degli atti processuali la Corte ritiene correttamente notificato nonché motivato l'atto impositivo in quanto dallo stesso è possibile risalire con sufficiente chiarezza alle ragioni poste a base dell'avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione Finanziaria.

Sono privi di pregio, anche il terzo, quarto, quinto e sesto motivo di censura addotti dalla ricorrente.

In relazione alla eccezione relativa alla mancanza di elementi o indizi di prova a sostegno, la Corte evidenzia che a seguito dell'introduzione delle previsioni contenute dal comma 5-bis dell'articolo 7 del D.Lgs. nr. 546/1992, "l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato" per cui la distribuzione degli oneri probatori in materia di contestazioni afferenti l'inesistenza di prestazioni rappresentate in fattura è rimasta del tutto immutata rispetto al paradigma previgente, come fin da subito inequivocabilmente statuito dalla Suprema Corte (Sentenze nn 31878 e 31880 del 2022).

L'Amministrazione pertanto ha l'onere di fornire elementi probatori, anche in forma indiziaria e presuntiva del fatto che l'operazione fatturata non sia stata effettuata (Cassazione nr. 21953/2007; Cassazione nr. 9784/2010; Cassazione nr. 9108/2012; Cassazione nr. 15741/2012; Cassazione nr. 23560/2012; Cassazione nr. 27718/2013; Cassazione nr. 20059/2014; Cassazione nr. 26488/2014; Cassazione nr. 9363/2014; Cassazione nr. 13253/2015; Cassazione nr. 16935/2015).

Tale prova è raggiunta se l'Amministrazione Finanziaria (Cassazione nr. 636/2018) fornisce validi elementi che possono anche assumere la consistenza di attendibili indizi idonei ad integrare una presunzione semplice (articolo 2727 c.c.) per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni anche solo parzialmente fittizie, ovvero (ai sensi dell'articolo 39, comma 2, lett. c, D.P.R. nr. 600/1973 e dell'articolo 54, comma 3, D.P.R. 633/1973) per dimostrare "in modo certo e diretto" la "inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati" ovvero la inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione". In tal caso, passerà al contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate (Cassazione nr. 21953/2007; Cassazione nr. 15395/2008; Cassazione nr. 2847/2008), dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili e la sua mancanza di consapevolezza di partecipare ad un'operazione fraudolenta.

La ricorrente, sulla quale incombe il relativo onere probatorio, non ha fornito riscontri in merito alla propria buona fede. Deve, invero, osservarsi che, relativamente alle cd. "frodi carosello" la giurisprudenza ha da tempo chiarito che una volta fornita dall'Amministrazione Finanziaria la prova dell'interposizione fittizia della "società fantasma", spetta al contribuente che ha portato in detrazione l'Iva, fornire la prova contraria che la società in questione non è un mero soggetto (fittiziamente) interposto e che l'operazione è stata realmente conclusa con esso, non essendo tuttavia sufficiente a tale scopo la regolarità della documentazione contabile esibita e la mera dimostrazione che la merce sia stata effettivamente consegnata o che sia stato effettivamente versato il corrispettivo: "trattandosi di circostanze non concludenti, la prima in quanto insita nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente, e la seconda perché relativa ad un dato di fatto ini-



doneo di per sé a dimostrare l'estraneità alla frode" (cfr. Cassazione Sez. V nr. 13777/2009; Cassazione Civile Sez. V nr. 23074/2012).

Nel caso di specie le eccezioni sollevate dalla ricorrente non hanno pregio. Invero la ricorrente si limita a contestare l'operato dell'Ufficio con delle generiche affermazioni, senza preoccuparsi di fornire alcun concreto elemento di prova atto a sconfessare l'accertamento operato dall'ufficio sulla scorta di precisi elementi raccolti, dai quali è scaturita la presunzione.

L'effettiva esistenza delle circostanze dedotte dalla ricorrente, invero, per la significatività delle stesse, non può essere semplicemente affermata, ma va desunta da fatti concreti, univoci e precisi - come doveroso per il giudice, ovviamente, non già in base alle mere affermazioni della parte interessata, ma sulla scorta di significative e concludenti prove all'uopo fornite da quella stessa parte per

poter giungere ad escludere con certezza l'attitudine delle predette circostanze a smentire le riferite specifiche contestazioni contenute nell'avviso di accertamento dell'Ufficio.

Le altre censure devono ritenersi assorbite.

Alla luce delle considerazioni di cui sopra, la Corte rigetta il ricorso e conferma l'avviso di accertamento.

Le spese di lite sono liquidate in conformità al principio di soccombenza.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Salerno, Sezione 3<sup>a</sup>, rigetta il ricorso, conferma l'avviso di accertamento, condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore dell'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno, che liquida in € 4.000,00.

## **L'ANTIECONOMICITÀ RISCONTRATA IN FASE DI AVVIO, ANCHE SE RISULTANTE DAGLI ISA, NON È CONTESTABILE SE RIFERITA AL PRIMO, EFFETTIVO, ANNO DI GESTIONE**

**Corte di Giustizia Tributaria di Salerno  
Sezione 2, 19 dicembre 2023, n. 4504**

**Presidente e Relatore Sessa Sabato  
Giudice Marotta Sergio  
Giudice Iovane Giuseppe**

***I. Antieconomicità gestione - Periodo di avvio dell'attività - Non sussiste - Risultanze indici sintetici di affidabilità - Non si applicano in riferimento al primo anno effettivo di attività***

***II. Accertamento basato su studi di settore - Pvc - Mancata attivazione del contraddittorio - Legittimità***

*I. In caso di acquisto ramo d'azienda, l'eventuale antieconomicità della gestione si osserva non in riferimento al momento in cui viene effettuata l'operazione, ma rapportata alla prima annualità effettiva di inizio attività, ciò anche ai fini dell'applicazione automatica degli studi settore, le cui risultanze rilevano solo in riferimento al periodo fiscale successivo a quello in cui si riscontra il reale ed effettivo inizio dell'attività di produzione, da considerare quale risultato concorrente di risorse quali il lavoro, gli impianti e le materie prime volte all'ottenimento di beni o di servizi.*

*II. Qualora l'atto impugnato sia scaturito da una verifica e dalla successiva emissione del processo verbale di constatazione, alcun contraddittorio preventivo deve essere attivato in relazione all'applicazione degli studi di settore.*

**Svolgimento del processo**

Con avviso di accertamento numero TF903M400910/2023 notificato a mezzo PEC in data 31 marzo 2023, l'Ufficio accertava a carico della società a responsabilità limitata C. S. per l'anno d'imposta 2017 un maggior reddito di € 472.098,05, riducendo la perdita dichiarata:

1. ai fini Ires nel periodo, da € 584.580,00 ad € 112.483,00;
2. ai fini Irap, da € 270.061,00 ad € 194.439,00.

Accertava un maggior volume d'affari ai fini Iva, dichiarato in € 1.631.060,00 ed accertato in € 2.003.706,00, con una maggiore imposta sul valore aggiunto dovuta pari ad € 81.982,00 e con una sanzione pari ad € 92.229,75, con l'applicazione del cumulo giuridico più favorevole rispetto al cumulo materiale.

L'accertamento scaturiva da PVC redatto in data 28 giugno 2022 da funzionari della D.P. di Salerno, con il quale venivano effettuati i seguenti recuperi:

1. maggiori ricavi per € 372.646,00, atteso il comportamento antieconomico evidenziato dalla dichiarazione di rilevanti perdite per più anni consecutivi, desunti dall'esame delle risultanze dello specifico studio di settore nonché dagli indici sintetici di affidabilità;
2. minusvalenza dedotta per € 44.434,63 riferita al costo dell'impianto di aspirazione della colla che non rispondeva al criterio di veridicità degli elementi patrimoniali esposti in bilancio dato che lo stesso impianto dopo pochi mesi veniva già rottamato;

3. costi di manutenzione / riparazione inducibili per € 53.407,01 ai sensi dell'articolo 102, comma 6, del Tuir;

4. costi indeducibili per € 1.610,41 ai sensi degli articoli 108, comma 2, e 109, comma 5, del Tuir. Al riguardo la parte eccepiva quanto ai fatti:

1. la circostanza che l'accertamento sulla scorta degli studi di settore non era stato preceduto da alcun invito a comparire per l'instaurazione del necessario contraddittorio;

2. la sua costituzione solo in data 20 ottobre 2015 al fine di rilevare per la gestione di un ramo d'azienda, fatta eccezione delle rimanenze di magazzino e dei rapporti di lavoro dipendente, di una società soggetta a concordato preventivo;

3. il perfezionamento dell'acquisto di cui al precedente punto solo in data 15 novembre 2016, data nella quale l'acquirente mutava la propria intera compagine societaria per l'avvio di un programma di investimenti nonché dell'attività produttiva e commerciale a far data dai primi mesi dell'esercizio 2017;

4. il bilancio al 31 dicembre 2016 esponeva ricavi ed un volume d'affari pari a zero;

5. la sottoscrizione di un contratto di fornitura elettrica perfezionato solo in data 9 gennaio 2017;

6. l'assunzione di personale dipendente a partire dal 20 dicembre 2016 con il primo dipendente cui facevano seguito dal 24 gennaio 2017 ulteriori assunzioni;

7. l'assenza di un magazzino di materie prime e l'acquisto delle stesse solo nel corso del 2017. Eccepiva, inoltre, quanto al diritto:

1. l'illegittima applicazione delle risultanze dello studio di settore atteso che lo stesso non si applicava nei confronti dei contribuenti che avevano iniziato o cessato la propria attività nel periodo d'imposta considerato ovvero che non si trovavano in un periodo di normale svolgimento dell'attività;

2. la mancanza dei requisiti della gravità, della precisione e della concordanza delle risultanze dello specifico studio di settore at-

tesa la mancanza del contraddittorio endoprocedimentale;

3. l'assenza, per quanto esposto, di una presunta antieconomicità nella gestione aziendale;

4. l'errore commesso circa il confronto dei ricavi prodotti dalle vendite nel 2017 con i costi della medesima tipologia di prodotti esistenti in magazzino alla data del 31 dicembre 2017;

5. la legittima deduzione della minusvalenza. In relazione a tale ultimo punto richiamava la circostanza che aveva acquistato tutti i beni nell'ambito di una procedura di concordato preventivo.

Tra questi anche l'impianto di aspirazione della colla valorizzato dall'apposita perizia versata agli atti del Tribunale addirittura in € 70.000,00, successivamente pagato € 44.434,63 per effetto dell'offerta di acquisto così come formulata.

Con l'inizio dell'attività l'impianto denotava la propria incapacità a servire la produzione, pertanto, verificata la sua irrecuperabilità, provvedeva alla rottamazione ed allo stralcio del corrispondente costo di acquisto imputando l'operazione a minusvalenza.

Concludeva chiedendo l'annullamento dell'impugnato avviso. Spese vinte.

Radicatasi la lite si costituiva in giudizio l'Ufficio contestando quanto ex adverso dedotto. Evidenziava, tra l'altro, che il primo anno di attività era il 2016 e non il 2017 e che le giustificazioni addotte in relazione al comportamento antieconomico non potevano essere condivise attese le risultanze dello studio di settore e dei modelli ISA.

Precisava che l'accertamento non scaturiva dall'applicazione degli studi ma era il punto di arrivo di un esame della singola realtà economico - produttiva.

Concludeva chiedendo il rigetto del ricorso e la condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite come da allegata nota.

Nella seduta del 7 dicembre 2023 il Collegio, sentito il relatore in pubblica udienza ed esaminati gli atti, decideva come da dispositivo.

### Motivi della decisione

Si osserva che, stante la verifica posta in essere e la redazione di apposito processo verbale di constatazione, alcun contraddittorio doveva essere attivato in relazione all'applicazione degli studi di settore.

Si ritiene che la riscontrata antieconomicità scaturisca dalla fase di avvio dell'attività, ovvero a cavallo delle annualità 2016 e 2017, e che alcuna applicazione automatica delle risultanze da studio di settore potesse essere effettuata dovendo l'attività essere oggetto di analisi più specifica oltre che supportata da ulteriori e diversi elementi probatori.

Certo non può ritenersi l'annualità d'imposta 2016 come primo anno di attività nel vero senso del termine attesa la data di costituzione della società e la data di acquisto dei beni, peraltro in mancanza di forza motrice, quasi allo scadere dell'anno, deponendo la scansione temporale degli accadimenti aziendali nel senso di ritenere la successiva annualità come quella di effettivo avvio dell'attività ed in quanto tale non soggetta all'applicazione dello specifico studio di settore.

Analogo discorso deve essere svolto circa la minusvalenza recuperata a tassazione senza

alcun ulteriore elemento probatorio, attesa, peraltro, l'esistenza di documentazione attestante la cessione dello specifico impianto ad un operatore preposto alla sua rottamazione.

Da tanto discende l'accoglimento delle argomentazioni svolte dalla ricorrente precisando che quest'ultima non ha contestato nel merito:

1. i costi di manutenzione / riparazione inducibili per € 53.407,01 ai sensi dell'articolo 102, comma 6, del Tuir;

2. i costi indeducibili per € 1.610,41 ai sensi degli articoli 108, comma 2, e 109, comma 5, del Tuir; per cui il recupero degli stessi deve essere considerato cristallizzato nell'impugnato avviso.

Quanto esposto rende superfluo l'esame di ogni e qualsiasi ulteriore questione o eccezione.

La parziale soccombenza e la particolarità della questione consigliano la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso per quanto in motivazione. Lo rigetta nel resto e compensa le spese.

## **È VALIDO L'AVVISO DI ACCERTAMENTO CHE NON MENZIONI LE OSSERVAZIONI DEL CONTRIBUENTE**

**Corte di Giustizia Tributaria I grado  
Sezione IV, 26 giugno 2023, n. 2055**

**Presidente** Baglioni Rosario  
**Relatore** Molinaro Brunella  
**Giudice** Melchionda Martino

### ***I. Contraddittorio endoprocedimentale - Motivazione rafforzata atto impositivo - Necessaria***

### ***II. Provvedimento - Motivazione per relationem - Ammissibilità***

*I. Un atto può essere motivato per relationem, richiamando il contenuto del processo verbale di constatazione redatto dall'organo accertatore in sede di verifica, qualora l'ufficio ne condivida le conclusioni.*

*II. In materia di motivazione rafforzata è valido l'avviso di accertamento nel quale la Pubblica Amministrazione non menzioni le osservazioni del contribuente; essa, infatti, ha l'obbligo di valutarle ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo.*

#### **Svolgimento del processo**

Con atto notificato all'Agenzia delle Entrate di Salerno con PEC del 16.9.2022, depositato nella Segreteria di questa Corte di Giustizia Tributaria il 15.10.2022, la B.C. srl, rappresentata e difesa dall'avv....., ha proposto ricorso/reclamo avverso l'atto di irrogazione sanzioni n. (Omissis...), notificato il 5.9.2022, con il quale, in forza dell'atto di contestazione (Omissis...), riferito a violazioni accertate dalla Guardia di Finanza con pvc del

13.4.2021 in materia di obblighi di documentazione, registrazione e fatturazione di operazioni assoggettate ad Iva, per un importo di € 103.458,00, con relativa Iva per € 22.760,77, ritenute non valide le giustificazioni addotte dalla parte con le deduzioni 27.1.2022, è stata irrogata la sanzione di € 22.761,00. La società ricorrente eccepisce la nullità dell'impugnato avviso di irrogazione sanzioni per difetto di motivazione rafforzata in relazione alle osservazioni da essa svolte con le deduzioni 27.1.2022. Eccepisce, inoltre, la infondatezza nel merito delle contestazioni e delle sanzioni irrogate, perché fondate su mere congetture circa i pretesi acquisti di cemento senza fattura, che la Guardia di Finanza (pedissequamente seguita dall'Ufficio) ha ricostruito sulla base del quantitativo di cemento da utilizzare nella produzione del calcestruzzo, atteso che manca qualsiasi concreta prova che il quantitativo di cemento indicato dall'Ufficio sia quello effettivamente utilizzato per la produzione del calcestruzzo.

Con controdeduzioni 9.2.2023, l'Agenzia delle Entrate deduce l'infondatezza del ricorso, evidenziando, quanto all'eccepita illegittimità dell'atto impugnato per difetto di motivazione rafforzata sulle osservazioni della parte, che le ragioni del mancato accoglimento di tali osservazioni sono state chiarite nella motivazione dell'atto impugnato, laddove viene sottolineata l'assoluta genericità e natura ipotetica delle giustificazioni addotte, a fronte dell'utilizzo, per la determinazione del quantitativo di cemento utilizzato nella produzione del calcestruzzo di una formula standard.



Deduce, poi, la inammissibilità del motivo concernente la contestazione di un rilievo formulato con l'atto di accertamento emesso a carico della ricorrente per l'anno d'imposta 2016, trattandosi di atto che forma oggetto di separato giudizio tributario.

Con memoria illustrativa 28.4.2022, la società ricorrente insiste nei motivi di ricorso, sottolineando che quanto sostenuto dall'Ufficio con le controdeduzioni 9.2.2023 non supera l'evidente violazione dell'obbligo di motivazione rafforzata sulle osservazioni della parte.

Ribadisce che la congettura dell'Ufficio sui quantitativi di cemento necessario per la produzione di calcestruzzo è rimasta tale, risultando la stessa contraddetta dagli stessi DDT che riportano il quantitativo di cemento teorico, quello corretto e quello dosato (ossia effettivamente fornito) con una differenza tra le varie formule di circa il 5/10%.

Con il primo motivo di ricorso viene eccepita la illegittimità dell'impugnato atto di irrogazione sanzioni, perché, in violazione del principio di motivazione rafforzata, non vengono esplicitate in esso le ragioni per cui sono state ritenute non valide le osservazioni sollevate avverso il presupposto atto di contestazione (Omissis...) con le deduzioni del 27.1.2022.

In merito a tale motivo, va in primo luogo evidenziato che l'Ufficio, diversamente da quanto sostenuto dalla società ricorrente, ha chiarito le ragioni per cui le predette deduzioni difensive, con le quali la società ricorrente ha chiesto l'archiviazione della sanzione irrogata con l'atto di contestazione n. (Omissis...) per insussistenza dei presupposti, sono state ritenute non valide giustificazioni.

Si legge, infatti, a pag. 3 dell'impugnato atto di irrogazione: "L'ufficio rileva che la parte ha esposto svariate lagnanze in merito a tale rilievo ma senza produrre alcuna relazione tecnica che possa dimostrare come il ragionamento (l'impiego di un determinato quantitativo di cemento per la produzione del calcestruzzo, n.d.r.) dei verificatori sia erroneo ed

infondato, pertanto resta fermo sulla ripresa operata dall'organo verbalizzante.

Peraltro, proprio in materia di motivazione rafforzata in relazione alle osservazioni presentate dal contribuente, la Corte di Cassazione con Ordinanza n. 41444 del 23 dicembre 2021 ha chiarito che "è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente "atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali tale sanzione sia espressamente prevista dalla legge, oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo".

Quanto, poi, al contestato appiattimento acritico dell'Ufficio sui rilievi contenuti nel p.v.c., va ricordato che l'atto impositivo può essere motivato *per relationem*, richiamando il contenuto del processo verbale di constatazione redatto dall'organo accertatore in sede di verifica.

Ha chiarito, infatti, anche da ultimo, la Suprema Corte (cfr. Cassazione Civile, Ordinanza 34142/2022), che in tema di atto amministrativo finale di imposizione tributaria, la *motivazione per relationem*, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio.

Per quanto sopra chiarito, è evidente l'infondatezza del predetto motivo di ricorso.

Con il secondo motivo di ricorso, viene eccepita l'infondatezza dell'impugnato atto di irrogazione sanzioni, perché la contestazione di

pretese violazioni in materia di obblighi di documentazione, registrazione e fatturazione di operazioni assoggettate ad Iva da cui sono scaturite l'irrogate sanzioni non sarebbe supportata da concrete prove, ma sarebbe basata su mere congetture della Guardia di Finanza. Anche tale motivo è infondato. Ed infatti, il ragionamento presuntivo seguito dalla Guardia di Finanza e fatto proprio dall'Ufficio per ricostruire i quantitativi di cemento acquistati dalla società ricorrente in violazione degli obblighi di registrazione e fatturazione, muove dal dato della formula

standard per la produzione del calcestruzzo, come indicata dalla Guardia di Finanza, formula che la società ricorrente si limita a contestare in modo del tutto generico, senza offrire una idonea prova contraria.

Il ricorso va, pertanto, rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

La C.G.T. di Salerno

- rigetta il ricorso e
- condanna la ricorrente alle spese di giudizio che liquida in € 1.000,00, oltre accessori, se dovuti.

## Commento

di Daniela Mendola (\*)

### La motivazione per *relationem* come espressione della semplificazione amministrativa

#### Sommario:

1. Fatto
2. Premessa
3. La motivazione per *relationem*
4. La motivazione rafforzata: la valutazione punto per punto delle difese addotte dal contribuente
5. Osservazioni conclusive

#### 1. Fatto

Con atto notificato all'Agenzia delle Entrate di Salerno con PEC del 16.9.2022, depositato nella Segreteria di questa Corte di Giustizia Tributaria il 15.10.2022, la B.C. srl, rappresentata e difesa dall'avv....., ha proposto ricorso/reclamo avverso l'atto di irrogazione sanzioni n. (Omissis...), notificato il 5.9.2022, con il quale, in forza dell'atto di contestazione (Omissis...), riferito a violazioni accertate dalla Guardia di Finanza con pvc del 13.4.2021 in materia di obblighi di documentazione, registrazione e fatturazione di operazioni assoggettate ad Iva, per un importo di € 103.458,00, con relativa Iva per € 22.760,77, ritenute non valide le giustificazioni addotte dalla parte con le deduzioni 27.1.2022, è stata irrogata

la sanzione di € 22.761,00. La società ricorrente eccepisce la nullità dell'impugnato avviso di irrogazione sanzioni per difetto di motivazione rafforzata in relazione alle osservazioni da essa svolte con le deduzioni 27.1.2022. L'ufficio resiste asserendo che le giustificazioni addotte dal contribuente fossero generiche ed in ogni caso che è ammessa la motivazione per *relationem* ogni qual volta vengano condivise le contestazioni contenute all'interno del pvc. La Corte, adita, rigetta il ricorso.

#### 2. Premessa

Come ogni provvedimento amministrativo<sup>1</sup>, anche gli atti impositivi, quelli di irrogazione delle sanzioni oppure qualunque altro atto al quale sia sottesa una pretesa fiscale devono contenere la motivazione, al fine di far comprendere al contribuente le ragioni che hanno indotto l'Ufficio alla determinazione finale<sup>2</sup>.

Come correttamente indicato dall'art. 3, l. n. 241/90, la motivazione rappresenta la ragione giuridica e i presupposti di fatto che hanno indotto l'ufficio all'adozione del provvedimento<sup>3</sup>.

Sussistono diverse tipologie di motivazione: quella analitica, quella per *relationem* e quella rafforzata (istituzionalizzata, tra l'altro, per effetto della riforma fiscale l. n. 111 del 9 agosto 2023).

(\*) Docente a contratto di Diritto Tributario presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche dell'Università degli Studi di Salerno

La prima è la motivazione tradizionale, la quale indica l'*iter* logico-giuridico sotteso alla scelta. È una motivazione esaustiva la quale consente al contribuente di comprendere le ragioni dell'azione amministrativa e predisporre una adeguata difesa.

L'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>4</sup>, fa espresso riferimento alla motivazione come obbligo a carico dell'Ufficio emittente e come diritto riconosciuto al contribuente. Dalla predetta disposizione si evince che la motivazione deve contenere l'indicazione delle ragioni giuridiche e dei presupposti di fatto che hanno determinato l'operato dell'Ufficio, nonché l'indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni.

L'assenza della motivazione, infatti, non consentirebbe al contribuente di comprendere le ragioni della pretesa essendo così pregiudicato il suo diritto di difesa costituzionalizzato all'art. 24 Cost.

### 3. La motivazione *per relationem*

La l.n. 212/2000, all'art. 12, riconosce espressamente la possibilità della motivazione *per relationem*.

Si tratta di una motivazione che si ricollega ad un atto che deve essere allegato ovvero di cui ne deve essere riprodotto il contenuto minimo<sup>5</sup>. Un richiamo è previsto anche all'art. 41 del D.P.R. 600/73 a tenore del quale "*se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto, né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale*".

Si prospettano, dunque, due possibilità. Che l'atto sia allegato all'altro atto ovvero che ne sia riprodotto il contenuto minimo. Ciò opera in ossequio ad un principio di economicità e semplificazione. Sul punto appare utile richiamare quanto asserito dalla Corte di Cassazione civile (sez. trib. 10 febbraio 2016 n. 2614) secondo la quale "in caso di motivazione *per relationem* la legittimità dell'avviso postula la conoscenza o la conoscibilità da parte del contribuente dell'atto richiamato, purché il suo contenuto serva ad integrare la motivazione dell'atto impositivo, con esclusione quindi dei casi in cui essa sia già sufficiente e il richiamo ad altri atti abbia pertanto solo valore narrativo o il contenuto di ulteriori atti sia già riportato nell'atto noto". Ai fini dell'annullamento dell'atto, pertanto, il contribuente deve dimostrare non solo

che gli atti ai quali fa riferimento l'atto impositivo o quelli cui esso rinvia sono a lui sconosciuti, ma anche che almeno una parte del contenuto di essi sia necessaria ad integrare direttamente o indirettamente la motivazione del suddetto atto impositivo.

*Ad abundantiam* si richiama un'altra giurisprudenza a tenore della quale "per gli atti richiamati nell'avviso di accertamento non è previsto l'obbligo di allegazione, in tema di accertamento tributario e, a tal proposito, l'articolo 7 della legge n. 212 del 2000 prevede che deve essere allegato all'atto dell'Amministrazione Finanziaria ogni documento richiamato nella sua motivazione, non riferendosi ad atti di cui il contribuente abbia già completa conoscenza" (Comm. trib. reg. Milano (Lombardia) sez. XIX 03 febbraio 2016 n. 638 in [www.dejure.it](http://www.dejure.it)).

È chiaro che la motivazione varia a seconda della tipologia di provvedimento. Ad esempio, "in tema di accertamento tributario fondato su parametri e studi di settore e motivato *per relationem*", è invalido l'atto impositivo qualora sia stata omessa l'allegazione del prospetto contenente i risultati della concreta applicazione dei parametri medesimi, che ha carattere integrativo essenziale della indicazione dei presupposti di fatto e diritto della pretesa tributaria, salvo che il contribuente ne abbia avuto altrimenti conoscenza" (Cassazione civile sez. trib. 19 dicembre 2014 n. 27055 in [www.dejure.it](http://www.dejure.it)).

### 4. La motivazione rafforzata: la valutazione punto per punto delle difese addotte dal contribuente

Il 28 dicembre 2023 il Consiglio dei Ministri ha approvato in via definitiva quattro decreti legislativi attuativi della delega al Governo per la riforma fiscale (succitata l. n. 111/2023) riguardanti le aliquote IRPEF, la *cooperative compliance*, il contenzioso tributario e lo Statuto dei diritti del contribuente. L'intervento ha riguardato anche la motivazione rafforzata dell'atto impositivo conseguente all'espletamento del contraddittorio preventivo<sup>6</sup>.

La disciplina è contenuta all'interno dell'art. 6 bis, comma 4, l. n. 212/2000, il quale testualmente prevede che "*l'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere*".

Emerge, dunque, uno stretto collegamento tra il contraddittorio preventivo e la motivazione dell'atto impositivo, atteso che, qualora l'Ufficio non

consideri idonee le giustificazioni addotte dal contribuente nel corso del contraddittorio, dovrà spiegarne le ragioni nell'atto impositivo<sup>7</sup>.

La partecipazione endoprocedimentale, pertanto, rafforza l'atto anche sotto il profilo motivazionale.

Il neo-introdotto contraddittorio, infatti, deve assumere una natura sostanziale e non meramente formale: l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad invitare il contribuente non solo formalmente, cioè al fine di evitare di incorrere in violazione di legge, ma per valutare concretamente le ragioni addotte dall'interessato che verranno poi trasfuse nell'atto in punto di motivazione.

Affinché il contraddittorio non costituisca una mera appendice occorre che l'amministrazione finanziaria valuti "utilmente" il punto di vista del contribuente e dovrà indicare espressamente le ragioni per cui abbia ritenuto le difese inidonee a condurre ad un risultato differente.

La motivazione rafforzata non è un concetto nuovo nell'ordinamento giuridico se si considera che la giurisprudenza più volte ha sottolineato che l'avviso di accertamento debba essere "specificatamente" motivato in relazione alle difese del contribuente (Cfr. Cass. n. 2239/2018; n. 2396/2018; Cass, Sez. Un. 26635/2009). Si pensi, ad esempio, all'accertamento sintetico, la motivazione è cd. rafforzata ovvero doppia. Si tratta di una conseguenza diretta e immediata del cd. contraddittorio istituzionalizzato o doppio contraddittorio.

L'Ufficio in caso di accertamento sintetico è tenuto a convocare il contribuente per il contraddittorio e qualora le difese addotte da quest'ultimo non siano sufficienti ad impedire l'emissione di un avviso di accertamento deve indicare espressamente le ragioni<sup>8</sup>. L'accertamento che conseguirà avrà i caratteri di un accertamento con adesione<sup>9</sup> e qualora la proposta di accordo formulata dal contribuente non sia accolta dall'Ufficio<sup>10</sup>, quest'ultimo sarà tenuto ad indicare le ragioni (doppia motivazione)<sup>11</sup>. In tal modo il contraddittorio diventerà effettivo<sup>12</sup>.

Si giunge, dunque, ad una "responsabilizzazione" della Pubblica Amministrazione tenuta ad indicare punto per punto le ragioni per cui non abbia ritenuto idonee le difese addotte dal contribuente.

## 5. Osservazioni conclusive

Nel procedimento tributario, la motivazione dell'avviso di accertamento assolve ad una pluralità di funzioni atteso che garantisce il diritto di difesa del contribuente, delimitando l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase

processuale, consente una corretta dialettica processuale, presupponendo l'onere di enunciare i motivi di ricorso, a pena di inammissibilità, e la presenza di intellegibili argomentazioni dell'atto amministrativo e, infine, assicura, in ossequio al principio costituzionale di buona amministrazione, un'azione amministrativa efficiente e congrua alle finalità della legge, permettendo di comprendere la "*ratio*" della decisione adottata (Cassazione civile sez. trib. 17 ottobre 2014 n. 22003).

La motivazione rappresenta, dunque, una garanzia riconosciuta al contribuente e consente all'Ufficio di emettere un accertamento o qualunque altro atto ivi compreso quello di irrogazione di sanzioni, legittimo. La motivazione resta il fulcro di qualunque provvedimento amministrativo ed è espressione del principio di leale collaborazione e buona fede. Al fine di responsabilizzare l'Ufficio ad una attenta valutazione degli elementi addotti dal contribuente in sede di contraddittorio è stata introdotta la motivazione rafforzata che implica una spiegazione punto per punto delle ragioni per le quali siano state ritenute inidonee le difese addotte dal contribuente.

Dal momento che l'amministrazione è di "risultato" è ammessa anche una motivazione che faccia riferimento ad un altro atto muovendo dalla considerazione che il procedimento amministrativo tributario si presenti come un insieme di atti tra loro collegati, di cui ogni atto è il presupposto per un altro atto (posto).

Come si legge nella pronuncia in commento l'Ufficio ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio. È pur vero che con la riforma fiscale, la motivazione rafforzata è diventata la regola, sicché l'Ufficio è tenuto ad analizzare le difese addotte dal contribuente, trasponendo il suo punto di vista nella motivazione dell'atto.

Venendo al caso in esame, l'Ufficio ha asserito di aver valutato "utilmente" le deduzioni addotte dal contribuente definendole generiche e non idonee a fornire una prova liberatoria. Bisogna, tuttavia, capire se in funzione della riforma fiscale che ha istituzionalizzato la motivazione rafforzata risulterà obbligatorio per l'Ufficio motivare in modo più dettagliato l'eventuale attestazione di inidoneità delle deduzioni addotte dal contribuente. Molto probabilmente, infatti, serviranno maggiori valutazioni da parte dell'Ufficio per dirsi rispettato l'obbligo di motivazione rafforzata.

## Note

<sup>1</sup> L. Lorenzoni, *I principi del diritto comune nell'attività amministrativa*, Napoli, 2018.

<sup>2</sup> M. Trimarchi, *La validità del provvedimento amministrativo. Profili di teoria generale*, Pisa, 2013.

<sup>3</sup> S. Perongini, *Teoria e dogmatica del provvedimento amministrativo*, Torino, 2016.

<sup>4</sup> G. Palumbo, *Motivazione dell'accertamento di distribuzione occulta utili a carico dell'ex socio di società a ristretta base azionaria*, in *IusTributario*, 2024.

<sup>5</sup> L. Gambi, *La motivazione per relationem dell'accertamento verso i soci della snc fallita*, in *Ius Crisi d'impresa*, 2022.

<sup>6</sup> G. Iudica, *Profili ricostruttivi e differenziali della motivazione "rafforzata" e "analitica"*, in *Foro Amministrativo (II)*, 2020, 6, 1313.

<sup>7</sup> P. Bellante, *Il rigetto delle osservazioni difensive deve essere puntualmente motivato*, nota a C.

Giust. UE, C – 189/2018, in *Il tributario*, 3 dicembre 2019.

<sup>8</sup> S. Servidio, *Senza motivazione è nullo anche l'avviso di accertamento per il tributo sui rifiuti*, in *Azienditalia*, 2024, 6, 785.

<sup>9</sup> D. Mendola, *Contraddittorio endoprocedimentale tra obbligo di attivazione e prove del contribuente*, in *Ius tributario*, 18 maggio 2020, nota a Comm. Trib. II grado, Trentino Alto Adige, 12 luglio 2017, n. 79, sez I.

<sup>10</sup> A. Mandara, *La buona fede come parametro di validità del provvedimento amministrativo*, in *Giorn. Dir. Amm.*, 2024, 4, 527.

<sup>11</sup> M. Procopio, *Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale e la nullità conseguente al mancato riscontro alle osservazioni del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, 6, 2305.

<sup>12</sup> C. Borgia, *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzati nel diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2021, 3, 1065.



## ILLEGITTIMA LA CARTELLA DI PAGAMENTO RECANTE PRETESA TRIBUTARIA DERIVANTE DA AVVISO DI ACCERTAMENTO NON RITUALMENTE NOTIFICATO

Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno  
Sezione II, 29 giugno 2023, n. 2230

Presidente Sessa Sabato,  
Relatore Iovane Giuseppe  
Giudice Izzo Paola

### ***Cartella di pagamento fondata su atto presupposto non ritualmente notificato - Illegittimità - Sussiste***

*Illegittima la pretesa dell'Ente Esattore se fondata su atto prodromico non correttamente notificato in quanto tutti gli atti che sottintendono la pretesa tributaria devono rispettare una sequenza predeterminata (ordinata e progressiva) nel rispetto necessario delle forme proprie per la loro conoscibilità legale.*

#### Fatto e Diritto

Con ricorso 21.10.2022, notificato Sig. M. S. impugna la cartella di pagamento n. 100/2022100074566/44/000 di € 46.333,00, notificata il 25.07.22 e relativa al recupero dell'imposta Imu, anni 2012, 2013, 2014 e 2015, come dovuta in favore del Comune di Eboli. Deduce l'illegittimità della cartella, perché mai preceduta da formali e prodromici atti di accertamento che le avrebbero consentito di conoscere le ragioni delle pretese e, in ogni caso la sua inesistenza giuridica, siccome proveniente da indirizzo PEC, non inserito tra quelli di cui all'indice nazionale.

Si costituisce l'AEDR che, nel riferire della chiamata in causa del Comune di Eboli (SA), rinvia al documentato estratto di ruolo del contribuente, da cui emergono i soli estremi di adozione e di notificazione dei distinti avvisi di accertamenti dell'ente impositore ivi concludendo per il rigetto della relativa domanda.

Va, intanto, disattesa l'eccezione illegittimità

della notifica eseguita dall'indicato indirizzo di posta elettronica non certificata giacché, diversamente da quanto sostenuto, essa è ammessa dagli artt. 26 D.P.R. 602/73 e 60 D.P.R. 600/73, con le modalità proprie previste dal regolamento di cui al D.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo di posta elettronica certificata che non ravvisa, a pena di invalidità della notifica, alcun obbligo, per l'ADER di utilizzo esclusivo degli indirizzi pubblicati nei registri INIPEC o REGINDE.

Viceversa, e per quel che concerne l'eccezione notifica degli atti di accertamento a base del carico a ruolo, va premesso come "gli effetti propri di qualsivoglia pretesa tributaria sono assicurati da una sequenza predeterminata (ordinata e progressiva) di atti che, nel delinearne il profilo procedimentale richiedono, ciascuno, il necessario rispetto delle forme proprie per la loro conoscibilità": onde, anche la rilevanza della loro corretta notificazione ai fini del legittimo esercizio del relativo diritto di difesa (cfr. Cass.ne n. 16412/2007).

Nel caso di specie, parte resistente non ha fornito alcuna idonea prova in ordine alla sussistenza dell'eccezione formalità di notificazione degli avvisi di accertamento al ricorrente (si come posti a base del ruolo impugnato), con la conseguenza che l'atto impugnato deve ritenersi, allo stato degli elementi e documenti versati in atti, (ed unitamente alla formazione del ruolo), illegittimo, con conseguente accoglimento del ricorso ed annullamento della cartella.

Segue la soccombenza come da dispositivo.

P.Q.M.

la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado accoglie il ricorso: annulla l'impugnata cartella e condanna la resistente al pagamento delle spese di lite che si liquidano in € 700.00 in favore del contribuente, oltre accessori se dovuti come per legge.

## Commento

di Giuseppe Piantino (\*)

### La cartella di pagamento: considerazioni sulla procedura notificatoria

#### Sommario:

1. Fatti di causa
2. Considerazioni in materia di notificazioni
3. Conclusioni

#### 1. Fatti di causa

La fattispecie in esame trae origine da un ricorso proposto da un contribuente avverso una cartella di pagamento relativa al recupero dell'imposta IMU relativa agli anni dal 2012 al 2015 da parte del Comune.

Nel ricorso il contribuente lamenta sia l'assenza di notifica degli atti prodromici all'accertamento sia la provenienza della notifica a mezzo un indirizzo PEC non inserito tra quelli di cui all'indice nazionale.

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado ha disatteso l'eccepita illegittimità della notifica eseguita dall'indicato indirizzo di posta elettronica in quanto ammessa dagli artt. 26 del DPR 602/73 e dal 60 del DPR 600/73; accoglie nel merito il ricorso per la mancanza di prova da parte del Comune della formalità di notificazione degli avvisi di accertamento.

#### 2. Considerazioni in materia di notificazioni

Credo sia utile analizzare la complessa vicenda relativa alla notifica della cartella di pagamento eseguita direttamente dall'Agente della riscossione a mezzo del servizio postale che ruota sulla corretta interpretazione dell'art. 26 del DPR n. 602/1973<sup>1</sup>.

La norma di riferimento è l'art. 26 del DPR.602/73 attraverso la quale il legislatore ha stabilito che la cartella di pagamento debba essere notificata dagli ufficiali della riscossione o dagli altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge o previa eventuale convenzione tra Comune e concessionario, dai messi comunali o dalla polizia municipale.

La norma dispone che la notifica possa essere eseguita anche mediante una raccomandata A.R. e in tal caso la cartella va effettuata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nel giorno indicato nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una

delle persone previste dalla legge.

La notifica di una cartella può essere effettuata anche a mezzo posta elettronica certificata presso gli indirizzi risultanti dagli elenchi previsti a tal fine dalla legge.

L'art. 26 del citato D.P.R. ha subito nel tempo notevoli modifiche: infatti dal 1° gennaio 1974 sino al 30 giugno 1999<sup>2</sup>, dal 1° luglio 1999 all'8 giugno 2001<sup>3</sup>, dal 9 giugno 2001 al 30 maggio 2010<sup>4</sup>. Da queste modifiche emerge il seguente sviluppo normativo: il legislatore nella versione originaria ha previsto che la notifica a mezzo posta fosse eseguita direttamente da parte dell'esattore a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento.

A seguito delle modifiche intervenute vengono indicati tutti i soggetti abilitati ad eseguire la notifica e viene precisato che la notifica può essere effettuata anche mediante l'invio di una raccomandata con avviso di ricevimento eliminando, nel frattempo, l'inciso "da parte dell'esattore".

Ciò significa che una cartella di pagamento che venga notificata direttamente dall'Agente della riscossione a mezzo raccomandata comporta la giuridica inesistenza dell'atto di notifica con tutte le conseguenze del caso.

La Suprema Corte di Cassazione non ha ancora affrontato l'eccezione dell'inesistenza della notifica per posta diretta effettuata da un soggetto non abilitato dalla legge.

La posta elettronica certificata è in vigore da diversi anni, ma in alcuni aspetti rimane ancora oscura e problematica nel senso che è difficile reperire un indirizzo valido, effettivo e aggiornato, che serva per le comunicazioni legali.

Per certificare l'invio e la ricezione di un messaggio PEC, il gestore del sistema PEC invia al mittente una ricevuta che costituisce prova legale dell'avvenuta spedizione del messaggio inclusa l'eventuale documentazione allegata.

Analogamente, il gestore del destinatario invia al mittente la ricevuta di avvenuta (o mancata) consegna del messaggio con relativa indicazione temporale.

Esempio di interscambio di messaggi tra due indirizzi PEC (il protocollo è lo stesso anche nel caso in cui i due indirizzi siano gestiti dal medesimo gestore).

(\*) Dottore commercialista in Salerno

Allo scopo di facilitare le cose sono stati creati dei pubblici elenchi solo che una certa confusione nasce dalla circostanza che di pubblici elenchi ufficiali sono, a decorrere dal 2013, almeno due: il Reginde e l'ini-PEC.

Reginde (Registro Generale degli indirizzi elettronici) si riscontra nell'area riservata del Portale servizi telematici (Pst) del Ministero della Giustizia.

INI-PEC è l'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata ed è istituito presso il Ministero dello Sviluppo Economico e raccoglie tutti i dati delle imprese e dei professionisti operanti in Italia.

Ora tutti gli operatori si sono domandati: nelle notifiche via PEC quale indirizzo bisogna usare? Una ordinanza della Corte di Cassazione<sup>5</sup> ha dato questa risposta: per le notifiche degli atti giudiziari prevale il Reginde, ossia l'archivio gestito dal Ministero della Giustizia ed è stata ritenuta nulla una notifica inviata ad una casella risultante nel registro INI-PEC, ma non presente nel registro Reginde.

Ora l'art.1, comma 2, lettera c) del D.Lgs 12.2.2024 n. 13, in materia di accertamento tributario, ha abrogato il comma 7 dell'art. 60 del DPR 600/73 in materia di notificazioni a mezzo posta elettronica certificata, ma con l'art. 60 -ter, introdotto con la successiva lettera d), disciplina una nuova modalità di notificazioni e comunica-

zioni al domicilio digitale a decorrere dal 30.4.2024<sup>6</sup>.

Se il domicilio digitale del destinatario risulta saturo l'Ufficio effettua un secondo invio dopo che sono trascorsi almeno 7 giorni e se anche questo tentativo non produce effetti si applicheranno le disposizioni previste.

La notificazione al domicilio digitale si considera fatta e perfezionata in presenza della ricevuta di accettazione rilasciata dal proprio gestore dell'ufficio e dalla ricevuta di avvenuta consegna nella casella PEC.

### 3. Conclusioni

Ora ritornando alla sentenza de quo credo che essa sia coerente ed interessante avendo messo in evidenza che il Comune debba sempre fornire la prova della notificazione ed ha anche disposto (cosa che non accade spesso) la condanna al pagamento delle spese di lite a favore del ricorrente.

### Note

<sup>1</sup> Cfr. Villani Maurizio in rivista Diritto .it

<sup>2</sup> Cfr. Art. 26 del DPR 602/1973

<sup>3</sup> Cfr art.12, comma 1, D.Lgs. 46 del 26.2.1999.

<sup>4</sup> Cfr. Art.1, comma 1, lettera c) D.Lgs. n. 193 del 27 aprile 2001

<sup>5</sup> Cfr. Cass.ord. n. 19351 del 16.6.2022

<sup>6</sup> Cfr. Mogorovich Sergio in Fisco e tasse 28.2.2024

## ILLEGITTIMA L'INTIMAZIONE DI PAGAMENTO IN ASSENZA DI PROVA DELLA NOTIFICA DELL'ATTO PRESUPPOSTO

Corte di Giustizia Tributaria I Grado Salerno  
Sezione VII, 17 ottobre 2023, n. 3323

**Presidente** Gargano Ernesto

**Relatore** Toma Ciro

**Giudice** Grasso Gaetano

### ***Cartella di pagamento - Atto recettizio - Notifica - Condizione di efficacia***

*Spetta all'agente della riscossione fornire la prova della ritualità della notifica della cartella sottesa ad una intimazione di pagamento. In mancanza della suddetta prova, la cartella di pagamento, unitamente all'intimazione, è priva di effetti nei confronti del destinatario.*

#### **Svolgimento del processo**

Con atto notificato via PEC in data 5 ottobre 2022, la S.F.T. S.N.C. di G. e P.T. & c (C.F. e p. Iva n. (Omissis...)) ricorreva contro Agenzia delle Entrate - riscossione, contro Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Salerno, contro Comune di Castelvita e contro C.C.S. chiedendo l'annullamento dell'intimazione di pagamento n. (Omissis...) notificata in data 21/9/2022 ed emessa dalla Agenzia delle Entrate Riscossione, Agente della Riscossione per la Provincia di Salerno, limitatamente al credito portato dalle cartelle esattoriali nn. (Omissis...), (Omissis...), (Omissis...), (Omissis...), (Omissis...), (Omissis...), (Omissis...), (Omissis...), (Omissis...), così distinte: cartella n. (Omissis...) per liquidazione automatizzata controllo disposto ai sensi dell'ad.

36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 a.i. 2006, notificata il 26/04/2010; 2. cartella n (Omissis...) per liquidazione automatizzata (art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973) a.i. 2008 notificata il 07/03/2011; 3. cartella di pagamento n (Omissis...) per liquidazione automatizzata (art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973) a.i. 2008 notificata 28/03/2012; 4. La cartella di pagamento (Omissis...) per liquidazione automatizzata (art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973) anno 2009 notificata il 09/01/2013; 5. Cartella n (Omissis...) per liquidazione automatizzata (art. 36 bis D.P.R. n. 600 del 1973) a.i. 2009 notificata il 09/01/2013; 6. Cartella n (Omissis...) per liquidazione automatizzata (art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 a.i. 2010 notificata il 20/10/2014; 7. La cartella n (Omissis...) atto di contestazione anno 2011 irrogazione sanzioni notificata il 15/11/2017.

Inoltre, relativamente ai tributi non erariali: 8. Cartella n. (Omissis...), notificata il 20.09.2012 e 9. Cartella n. (Omissis...) per Tarsu Comune di Castelvita rispettivamente anno 2010 e 2011; 10. Cartella n. (Omissis...) per diritti camerali anno 2009, notificata il 9.1.2013, 11. Cartella n. (Omissis...) per diritti camerali anno 2011, notificata il 2.5.2015.

Eccepiva:

- I) inesistenza della notifica;
- II) nullità della notifica per omessa compilazione della relata;
- III) omessa notifica delle cartelle esattoriali e dei titoli sottostanti;
- IV) prescrizione dei crediti;
- V) nullità dei ruoli per la mancata indicazione

del procedimento di computo degli interessi e delle singole aliquote su base annuale;

VI) nullità del ruolo formato dall'Agenzia delle Entrate per mancanza di sottoscrizione da parte del Direttore Provinciale;

VII) nullità per violazione dell'art. 42 comma 1 D.P.R. n. 600 del 1973 e art. 7 L. n. 212 del 2000 in considerazione della Sentenza n. 37/2015 Corte Costituzionale.

Chiedeva quindi l'annullamento dell'intimazione di pagamento, previa sospensione della riscossione dell'atto impugnato.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Salerno, che contestava l'avversa domanda e ne perorava il rigetto, precisando "sarà cura dell'agente della riscossione fornire la prova della ritualità della notifica il tutto a comprova dell'effettiva e legale conoscenza degli stessi in capo alla ricorrente".

L'Agenzia delle Entrate - Riscossione, la C.S. e il Comune di Castelvita, cui il ricorso risulta notificato via PEC in data 5 ottobre 2022, non risultano costituiti.

All'odierna udienza il ricorso veniva discusso in pubblica udienza e posto in decisione.

La Corte ritiene che il ricorso debba essere accolto. Ed invero, deve essere sicuramente accolto il primo motivo di ricorso, relativo alla mancata notifica delle cartelle di pagamento impugnatte, con conseguente inefficacia delle stesse nei confronti del contribuente e nullità della successiva intimazione di pagamento per carenza degli atti presupposti.

L'Agenzia delle entrate legittimamente evocata in giudizio sulla base di quanto illustrato al paragrafo precedente, infatti, non ha fornito la prova che fossero state regolarmente e tempestivamente notificate le cartelle di pagamento oggetto del presente giudizio.

L'Agenzia delle Entrate Riscossione cui, per indicazione della parte costituita, era demandata la prova della notifica degli atti presupposti, non si è costituita in giudizio.

Ogni altro motivo resta assorbito e gli atti impugnati vanno conseguentemente dichiarati inefficaci (le cartelle) e annullati (l'atto di intimazione), limitatamente alle cartelle sopraelencate oggetto di impugnazione innanzi a questa Corte.

In merito alla dichiarazione di inefficacia (e non nullità) delle cartelle di pagamento va richiamato quell'attento indirizzo della giurisprudenza di legittimità, che questa Corte pienamente condivide, che ritiene che la notificazione sia una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto di imposizione fiscale, sicché la sua nullità non incide sulla esistenza dell'atto ma solo sulla sua efficacia nei riguardi del contribuente (per tutte cfr. Cass. Civ. sez. V, 13.03.2015 n. 5057), con la conseguenza che una cartella di pagamento non notificata non è nulla, ma solo priva di efficacia nei confronti del suo destinatario.

In virtù dell'accoglimento della pregiudiziale rimangono assorbiti gli ulteriori motivi di legittimità o di merito.

Le spese del giudizio, determinate come in dispositivo, sono poste a carico dell'Agenzia delle Entrate di Salerno e delle altre controparti, ancorché non costituite (Cassazione civile Sez. VI - 5, Ordinanza n. 373 del 13/01/2015) e vanno distratte in favore dei difensori della parte ricorrente che ne hanno fatto espressa richiesta.

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Salerno, sezione settima,

- Accoglie il ricorso ed annulla l'intimazione di pagamento impugnata, dichiarando altresì estinti per prescrizione i crediti tributari portati dalle relative cartelle di pagamento.

- Condanna in solido l'Agenzia delle Entrate di Salerno, l'Agenzia delle Entrate - Riscossione, la C.S. e il Comune di Castelvita a rifondere al ricorrente le spese del giudizio, liquidate in complessivi € 1.750,00 per compensi e rimborso forfetario, oltre accessori di legge.



## Commento

di Daniela Mendola (\*)

**Intimazione di pagamento illegittima qualora si sia verificata un'ingiusta interruzione della "sequenza procedimentale" attestante il collegamento negoziale con l'atto ad essa presupposto.**

### **Sommario:**

- 1. Fatto**
- 2. Illegittimità procedimentale**
- 3. Onere della prova**
- 4. Osservazioni conclusive**

#### **1. Fatto**

Tizio ricorreva contro l'Agenzia delle Entrate per ottenere l'annullamento della intimazione di pagamento, la quale si fondava su di una serie di cartelle di pagamento, eccependo: I) inesistenza della notifica; II) nullità della notifica per omessa compilazione della relata; III) omessa notifica delle cartelle esattoriali e dei titoli sottostanti; IV) prescrizione dei crediti; V) nullità dei ruoli per la mancata indicazione del procedimento di computo degli interessi e delle singole aliquote su base annuale. VI) nullità del ruolo formato dall'Agenzia delle Entrate per mancanza di sottoscrizione da parte del Direttore Provinciale; VII) nullità per violazione dell'art. 42, comma 1, D.P.R. n. 600 del 1973 e art. 7, L. n. 212 del 2000, in considerazione della Sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale. I giudici aditi accolgono il ricorso ed annullano la cartella di pagamento, dichiarando, altresì, estinti per prescrizione i crediti tributari portati dalle relative cartelle di pagamento.

#### **2. Illegittimità procedimentale**

Nel procedimento tributario vige il principio di illegittimità procedimentale, tale per cui ogni atto rappresenta il presupposto di un altro atto cd. posto. Tale sequenza procedimentale fa sorgere un collegamento negoziale tra i due atti, sicché il vizio dell'uno si riverbera sull'atto successivo. Nel caso di specie, il contribuente lamenta la mancata notifica dell'atto presupposto da cui deriva quale effetto domino l'illegittimità dell'atto successivo. Sussisterebbe, pertanto, una duplice violazione: quella della sequenza procedimentale che viene interrotta dalla mancata notifica dell'atto presupposto e la violazione del diritto di difesa,

in quanto il contribuente risulta privato del suo diritto ad una difesa adeguata. Tutti gli atti del procedimento amministrativo tributario sono cd. recettizi, nel senso che producono effetti solo se portati a conoscenza del destinatario.

La conoscenza serve proprio a consentire al contribuente di esercitare il diritto di difesa<sup>1</sup>. Inoltre la mancata notifica impedisce all'interessato di avvalersi di una tutela anticipata, in quanto se avesse ricevuto la notifica della cartella presumibilmente avrebbe provveduto ad impugnarla senza dover attendere l'atto successivo<sup>2</sup>.

Secondo codesta Corte, come si legge nella bella pronuncia in commento, la notifica è una condizione di efficacia, sicché in mancanza l'atto è privo di effetti, ma non nullo<sup>3</sup>.

Tale orientamento si pone in controtendenza rispetto a quello dominante secondo cui *"in materia di riscossione esattoriale delle imposte, la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, quindi l'omissione della notifica di un atto presupposto, costituisce un vizio procedurale comportante la nullità dell'atto consequenziale notificato"* (Corte di giustizia tributaria di primo grado Puglia Taranto, Sez. II, Sentenza, 29/01/2024, n. 139; Corte di giustizia tributaria di primo grado Lazio Roma, Sez. XXVII, Sentenza, 01/06/2023, n. 7451).

#### **3. Onere della prova**

Spetta all'agente della riscossione fornire la prova della ritualità della notifica, al fine di comprovare l'effettiva e legale conoscenza degli atti in capo alla ricorrente<sup>4</sup>.

Appare chiaro che la prova vari a seconda delle modalità attraverso le quali è stata effettuata la notifica. Se quest'ultima è avvenuta tramite pec, la prova consiste nelle mail di conferma inviate dal gestore. Se, invece, la notifica è avvenuta mediante il messo comunale, la prova consiste nella relata di notifica da questi redatta<sup>5</sup>.

Infine, se la notifica è avvenuta mediante raccomandata A/R, la prova consiste nella cartolina di ricevimento che conferma l'avvenuta consegna della busta<sup>6</sup>. A tal proposito, come previsto dal-

(\*) Docente a contratto di Diritto Tributario presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche dell'Università degli Studi di Salerno

l'art. 26, comma 5, D.P.R. n. 602/73 "l'esattore deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione".

In tal modo viene responsabilizzato l'Agente della riscossione a custodire diligentemente la prova dell'avvenuta notificazione al fine di esibirla in sede processuale.

#### **4. Osservazioni conclusive**

La mancata notifica pregiudica il diritto alla dialettica che deve essere riconosciuto al contribuente, specialmente in un momento storico caratterizzato da una forte spinta verso un rapporto collaborativo tra fisco e contribuente. L'obiettivo è quello di arrecare il minor sacrificio a carico del contribuente, il quale sarebbe pregiudicato dalla mancata notifica dell'atto prodromico, in quanto, sarebbe costretto ad impugnare l'atto successivo. Svanirebbe, così, la possibilità di ottenere una tutela anticipata.

Risulta, pertanto, un diritto imprescindibile e ineludibile, quello del contribuente a ricevere la no-

tifica di ogni atto emesso dall'Ufficio, in quanto ogni atto è il presupposto per l'atto successivo secondo una sequenza procedimentale che genera un collegamento negoziale.

#### **Note**

<sup>1</sup> A. De Feo, *La riscossione forzata dei crediti previdenziali*, in *Esecuzione Forzata*, 2024, 2, 410.

<sup>2</sup> I. Lantieri, *Fallimento e prescrizione del credito dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2024, 2, 658.

<sup>3</sup> I. Buscema, *Sanatoria della notifica a mezzo pec in formato pdf della cartella per raggiungimento dello scopo*, in *Diritto & Giustizia*, 2021, 30, 8.

<sup>4</sup> Buscema, *Notifica cartelle, l'onere della prova grava sulle Entrate*, in *Diritto & Giustizia*, 2016, 80, 15.

<sup>5</sup> F. Gavioli, *Opposizione al pignoramento per la mancata notifica della cartella: decide il Giudice tributario*, in *Diritto & Giustizia*, 2017, 59, 17.

<sup>6</sup> G. Ingrao, *Il preavviso di fermo è un atto impugnabile: una corretta pronuncia della Cassazione*, nota a Cass. Civ. 11 maggio 2009, n. 10672, Sez. Un., in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, 7-8, 543.

## **RICORSO INAMMISSIBILE SE CARENTE DI QUALSIASI IDONEO MOTIVO DI IMPUGNAZIONE IN ORDINE ALLA LEGITTIMITÀ DELL'ATTO**

**Corte di Giustizia di I grado di Salerno  
Sezione VIII, 22 dicembre 2023, n. 4566**

**Presidente Stanziola Maurizio  
Relatore Ferrara Vincenzo  
Giudice Fucci Tarcisio**

### ***Ricorso privo di motivi di merito - Inammissibile***

*Laddove il contribuente non rappresenta alcun motivo di merito in ordine alla legittimità dell'atto ma presenta il ricorso solo in "via precauzionale", esso è inammissibile per violazione dell'art.18 comma 4, c.2 lett.e D.Lgs n.546/92, in quanto carente di qualsiasi motivo di impugnazione e di interesse a proporre l'azione.*

#### **Svolgimento del processo**

Ricorrente\_1 ha impugnato la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria n. 10076202200004794000, notificata il 9.6.2023 da Agenzia Delle Entrate - Riscossione ed avente ad oggetto n. 26 cartelle.

Va subito chiarito che, in data 22.6.2023, il ricorrente ha presentato istanza di definizione agevolata per 25 delle 26 cartelle richiamate nell'atto impugnato e che la richiesta è stata presa in carico dall'Agenzia.

Nondimeno, in data 13 luglio 2023 il contribuente ha presentato il ricorso oggetto di questo procedimento, facendo richiamo all'art. 1, comma 240 della L. 197/2021, che prevede che la presentazione della dichiarazione di adesione con procedura agevolata produce la "inibizione dell'iscrizione di nuovi fermi amministrativi e ipoteche, con salvezza di quelli

già iscritti alla predetta data", oltre che un generale "divieto di avvio di nuove procedure esecutive e la prosecuzione di quelle già avviate".

Ha precisato, dunque precisa, che la presentazione del ricorso mira esclusivamente a "bloccare il procedimento" di perfezionamento dell'ipoteca (cioè l'iscrizione ipotecaria), in attesa della definizione agevolata.

Agenzia Delle Entrate – Riscossione, costituitasi in giudizio, ha chiesto declaratoria di inammissibilità del ricorso, perché il procedimento di riscossione è sospeso *ex lege* in presenza dell'istanza di definizione ed in quanto in tale istanza il ricorrente ha espressamente dichiarato di impegnarsi a non intraprendere ricorsi.

#### **Motivi della decisione**

L'impugnazione non è ammissibile.

Invero, il ricorrente non ha rappresentato alcun motivo di merito in ordine alla legittimità dell'atto impugnato, affermando espressamente di aver presentato il ricorso per una sorta di finalità "precauzionale", chiedendo alla Corte di annullare la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria allo scopo di "impedire materialmente il perfezionarsi della procedura per l'iscrizione della garanzia reale", nelle more della definizione agevolata. Ora, è evidente che una simile finalità è, innanzitutto, completamente estranea al processo tributario, che assolve esclusivamente alla funzione di verifica giurisdizionale della legittimità degli atti impugnati.

Ne deriva che, in assenza di ogni doglianza sul merito dell'atto, il ricorso risulta

inammissibile ai sensi dell'art. 18, c. 4, in relazione al c. 2, lett. e) D.L. n. 546/1992, perché carente della stessa indicazione di un idoneo motivo di impugnazione.

In secondo luogo deve osservarsi che, come esattamente dedotto dalla resistente, il procedimento di riscossione - in presenza dell'istanza di definizione agevolata - è sospeso *ex lege*, con la conseguenza che, anche nella prospettiva "precauzionale" rappresentata dal

ricorrente, difetta qualsiasi interesse concreto ad agire in giudizio.

Ne consegue la declaratoria di inammissibilità del ricorso e la compensazione delle spese, che appare comunque giustificata dalla manifestata volontà di definizione della controversia.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e compensa le spese.





