



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

# **GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA**

**2021**

---

**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, LUCA DE ROSA, LUCIANA CAPO

DIRETTORE RESPONSABILE

LUCA DE ROSA

IMPAGINAZIONE E STAMPA

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

Rivista licenziata per la stampa il 15 novembre 2023.

# SOMMARIO

## NOTE, ARTICOLI E COMMENTI

È legittima la detrazione (e il rimborso) dell'IVA versata sulle operazioni propedeutiche all'inizio attività anche nel caso in cui, non per responsabilità dell'imprenditore, l'attività imprenditoriale non si realizza, <i>nota a Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sezione IV, 17 giugno 2021, n. 5083</i> - Giuseppe Piantino	pag. 10
Motivazione <i>per relationem</i> legittima senza allegazione dell'atto presupposto se conosciuto dal contribuente, <i>nota a Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sezione V, 5 maggio 2021, n. 3807</i> - Daniela Mendola	” 40
Il principio di scissione soggettiva degli effetti della notificazione trova applicazione anche per gli atti concernenti i tributi locali a prescindere dalla loro natura, <i>nota a Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sezione II, 28 maggio 2021, n. 4524</i> - Attilio de Pisapia	” 51
Litisconsorzio necessario: quando ne ricorre l'applicabilità, <i>nota a Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sezione II, 22 aprile 2021, n. 3434</i> - Alfonso Sica	” 60
Giudizio tributario quale giudizio di impugnazione-merito. Considerazioni circa la “pienezza” della giurisdizione tributaria, <i>nota a Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione II, 16 giugno 2021, n. 1817</i> - Daniela Mendola	” 65

## TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI

### IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Tributi erariali indiretti - Imposta sul valore aggiunto - Assenza di operazioni attive - Imposta versata per le attività preparatorie inerenti e funzionali all'avvio dell'attività - Contestato diritto di detrazione e rimborso - Mancato rilascio di autorizzazione amministrativa per l'esercizio dell'attività - Sussistenza di motivazioni esterne alla volontà aziendale - Spettanza del diritto alla detrazione e al rimborso dell'Iva assolta sulle operazioni preparatorie - Sussiste	” 7
--	-----

Accertamento - Disciplina antielusiva delle società non operative - Presunzione di non operatività delle società - Sussistenza - Prova contraria del contribuente - Ammissibilità - Situazioni oggettive tali da impedire il superamento del test di operatività - Necessità - Impedimento allo svolgimento dell'attività non dipendente da una scelta consapevole dell'imprenditore - Rilevanza

pag. 7

Disapplicazione regime società di comodo - Omessa preventiva presentazione dell'interpello disapplicativo - È irrilevante - Facoltà di provare la sussistenza dei presupposti per la esclusione dal regime delle società di comodo anche in sede giurisdizionale - Sussiste

” 7

## TRIBUTI LOCALI

Tributi locali - Imu - Aree inedificabili - Avviso di accertamento - Terreno inedificabile destinato dal PUC all'acquisto gratuito da parte del Comune, contro il riconoscimento al proprietario di diritto edificatorio su altra area - Tassazione del terreno secondo il criterio del valore di mercato - Inapplicabilità - Congruità della motivazione dell'accertamento - Non sussiste - Nullità dell'accertamento non congruamente motivato - Sussiste

” 12

Tributi locali - Affidamento del servizio di accertamento e riscossione a società esterna - Titolo concessorio scaduto - Ingiunzioni di pagamento notificate dopo la scadenza - Validità - Non sussiste

” 15

## IMPOSTE E TASSE

### ACCERTAMENTO

Accertamento - Accertamento ai fini delle imposte sui redditi - Locazione di immobile commerciale - Intervenuta risoluzione contrattuale - Canoni di locazione non percepiti in vigenza del contratto di locazione - Imponibilità fino alla risoluzione a prescindere dall'incasso - Sussiste - Effetti dell'intervenuta risoluzione contrattuale - Salvo patto contrario ha effetto solo *ex nunc*

” 17

2

Accertamento - Variazioni catastali - Procedura Docfa - Rettifica della consistenza e del classamento degli immobili ad opera dell'Ufficio del Territorio - Onere motivazionale - Grava sull'Ufficio tecnico erariale - Contenuto della motivazione dell'avviso di classamento - È da calibrare a seconda della rettifica operata - Esigenza di garantire il diritto di difesa del contribuente - Sussiste - Esigenza di delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso - Sussiste

” 20

Accertamento delle imposte - Voluntary disclosure - Art. 12, comma 2 bis d.l. n. 78/2009, conv. in L. n. 102/1999 - Sua natura - È procedimentale - Raddoppio dei termini per le attività di accertamento - Legittimità pag. 23

Accertamento - Imposta sul valore aggiunto - Fatturazione - Operazioni soggettivamente inesistenti - Conoscenza della frode da parte del cessionario - Necessità - Conoscibilità della frode da parte del cessionario con l'ordinaria diligenza - Necessità - Prova a carico dell'Ufficio - Sussiste - Prova contraria - Ammissibilità - Diligenza ordinaria esigibile da un operatore accorto - Necessità ” 30

Imposta di registro - Registrazione d'ufficio - Necessità della notifica dell'avviso di liquidazione ai fini della riscossione - Sussiste - Omessa notifica dell'atto presupposto - Nullità della cartella di pagamento - Sussiste ” 32

Imposta di registro - Avviso di liquidazione - Sottoscrizione da parte di funzionario diverso da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo - Contestazione del difetto di firma da parte del ricorrente - Onere gravante sull'Ufficio di provare l'esistenza della delega - Sussiste - Produzione di valida delega di firma effettuata solo nel giudizio di appello - Ammissibilità - Sussistete ” 35

Avviso di liquidazione - Atto presupposto - Decreto ingiuntivo conosciuto dal contribuente - Motivazione *per relationem* - Obbligo di allegazione - Non sussiste ” 35

Imposta di registro - Imposta da applicare con riferimento al negozio enunciato - È pari alle prestazioni oggetto di decreto ingiuntivo ” 35

Imposta di registro - Atti dell'autorità giudiziaria - Sentenza civile di risoluzione del contratto di permuta immobiliare - Disposta la retrocessione del bene permutato - Pronuncia con funzione meramente restitutoria - È tale - Applicazione dell'art. 8, lett. e) della Tariffa, D.P.R. n. 131 del 1986 - Sussiste - Tassazione in misura fissa - Sussiste ” 45

### NOTIFICAZIONI

Notificazioni - Tributi locali - Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani - Accertamento - Notifica di atto avente natura sostanziale - Eccepita prescrizione quinquennale della pretesa - Applicabilità della scissione degli effetti della notifica fra mittente e destinatario - Non sussiste ” 47

Notificazioni - Tributi locali - Accertamento tributi a carattere continuativo - Notifica di atto avente natura sostanziale - Intervenuta decadenza per inapplicabilità agli atti sostanziali della scissione degli effetti della notifica - Non sussiste - Applicabilità in tema di termini decadenziali del principio di scissione degli effetti della notifica a prescindere dalla natura dell'atto - Sussiste pag. 48

Processo tributario - Documentazione probatoria prodotta in giudizio - Eccepita carenza di valore probatorio per difetto di autenticità - Mancato tempestivo disconoscimento ad opera della parte avversa - Fondatezza dell'eccezione - Non sussiste - Tardività dell'eccezione - Sussiste ” 48

Eccezione di inesistenza della notifica perché svolta dal servizio di poste private - Eccezione sollevata in sede di memorie in sede del giudizio di appello - Tardività dell'eccezione - Sussiste ” 48

#### CONTENZIOSO

Processo tributario - Revocazione della sentenza - Denuncia di errore revocatorio - Requisiti dell'errore di fatto nella revocazione - Individuazione - Presunta erronea valutazione delle prove in atti da parte del giudice - Errore revocatorio - Esclusione ” 53

Processo Tributario - Formulazione di domanda dal contenuto pecuniario irrilevante - Interesse ad agire - Non sussiste - Inammissibilità del ricorso - Sussiste ” 57

Processo tributario - Causa inscindibile - Processo di primo grado celebrato in assenza di una parte necessaria - Obbligo di attuazione del litisconsorzio necessario - Sussiste - Sentenza di *prime cure* - È *inutiliter* data - Violazione del contraddittorio processuale - Sussiste - Rimessione del giudizio in primo grado - Sussiste ” 59

Processo tributario - Natura di rito di “impugnazione-annullamento” - Non sussiste - Connotazione di “impugnazione-merito” - Sussiste ” 63

#### RISCOSSIONE

Riscossione - Intimazione di pagamento per tributi vari - Conformità dell'atto di ingiunzione al modello ministeriale - Indicazione di tutte le informazioni legalmente previste - Eccepito il difetto di motivazione dell'ingiunzione - Non sussiste ” 70

Riscossione - Preavviso di iscrizione ipotecaria - Inoltrata domanda di definizione agevolata dei ruoli sottostanti - Inefficacia della preventiva comunicazione di iscrizione ipotecaria - Consegue ” 72

## INDICE CRONOLOGICO

Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione XII, 12 gennaio 2021, n. 45	pag. 70
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione IV, 12 gennaio 2021, n. 71	” 57
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione V, 13 gennaio 2021, n. 277	” 17
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sez. II, 14 gennaio 2021, n. 20	” 47
Commissione Tributaria Provinciale Salerno Sezione VI, 18 gennaio 2021, n. 167	” 12
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione XII, 26 febbraio 2021, n. 1778	” 20
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione V, 8 marzo 2021, n. 2019	” 15
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione XII, 12 marzo 2021, n. 2180	” 23
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno, Sezione IV, 12 marzo 2021, n. 2240	” 53
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione IV, 16 aprile 2021, n. 3258	” 32
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione II, 22 aprile 2021, n. 3434	” 59
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione V, 5 maggio 2021, n. 3807	” 35

Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione IX - 11 maggio 2021, n. 4075	”	72
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione II, 28 maggio 2021, n. 4524	”	48
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione II, 16 giugno 2021, n. 1817	”	63
Commissione Tributaria Regionale Napoli, Sez. Staccata di Salerno Sezione IV, 17 giugno 2021, n. 5083	”	7
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione XI, 19 ottobre 2021, n. 2507	”	30
Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione XIII, 13 dicembre 2021, n. 3020	”	45



Imposta sul valore aggiunto

## **SPETTA IL RIMBORSO DELL'IVA ASSOLTA SULLE SPESE PREPARATORIE SE L'INATTIVITÀ SIA DIPESA DA CAUSE ESTERNE ALLA VOLONTÀ DELL'IMPRENDITORE**

Commissione Tributaria Regionale Napoli,  
Sez. Staccata di Salerno  
Sezione IV, 17 giugno 2021, n. 5083  
Pres. De Luca - Rel. Avolio

***I. Tributi erariali indiretti - Imposta sul valore aggiunto - Assenza di operazioni attive - Imposta versata per le attività preparatorie inerenti e funzionali all'avvio dell'attività - Contestato diritto di detrazione e rimborso - Mancato rilascio di autorizzazione amministrativa per l'esercizio dell'attività - Sussistenza di motivazioni esterne alla volontà aziendale - Spettanza del diritto alla detrazione e al rimborso dell'Iva assoluta sulle operazioni preparatorie - Sussiste***

***II. Accertamento - Disciplina antielusiva delle società non operative - Presunzione di non operatività delle società - Sussistenza - Prova contraria del contribuente - Ammissibilità - Situazioni oggettive tali da impedire il superamento del test di operatività - Necessità - Impedimento allo svolgimento dell'attività non dipendente da una scelta consapevole dell'imprenditore - Rilevanza***

***III. Disapplicazione regime società di comodo - Omessa preventiva presentazione dell'interpello disapplicativo - È irrilevante - Facoltà di provare la sussistenza dei presupposti per la esclusione dal regime delle società di comodo anche in sede giurisdizionale - Sussiste***

*I. L'inerenza di un'operazione ai fini IVA comporta che la stessa sia funzionale all'attività formalizzata nell'oggetto sociale. Tale deve essere considerata anche quella finalizzata alla costituzione delle condizioni necessarie affinché l'attività possa concretamente iniziare in quanto operazioni preparatorie poste in essere per la futura produzione di ricavi. Pertanto, l'inattività dell'impresa dovuta al mancato rilascio dell'autorizzazione amministrativa, per responsabilità non ascrivibile all'imprenditore, non incide sull'inerenza dei costi e non preclude il rimborso dell'IVA versata.*

*II. La norma sulle società di comodo, se da un lato prevede una presunzione legale relativa, in base alla quale una società si considera "non operativa" se la somma di ricavi, incrementi di rimanenze e altri proventi (esclusi quelli straordinari) imputati nel conto economico sia inferiore a un ricavo presunto calcolato applicando determinati coefficienti percentuali al valore degli "asset" patrimoniali intestati alla società (cd. "test di operatività dei ricavi"), dall'altro consente all'imprenditore di proporre apposita istanza di interpello rivolta a chiedere la disapplicazione delle "disposizioni antielusive", in presenza di situazioni oggettive, ossia non dipendenti da una scelta ma dall'impossibilità di raggiungere il volume minimo di ricavi o di reddito al di sotto del quale si ricadrebbe nella disciplina delle società di comodo.*

*III. Ai fini della disapplicazione del regime delle società di comodo, è irrilevante la circostanza che la società non abbia presentato il preventivo interpello disapplicativo, perché la prova della sussistenza dei presupposti della esclusione può essere fornita non solo con la procedura di interpello ma anche in sede giurisdizionale.*

## Svolgimento del processo

Con ricorso d'appello depositato in data 15 maggio 2019 l'Agenzia delle Entrate di Salerno ha impugnato la sentenza n. 590/08/2019 con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Salerno aveva accolto il ricorso di primo grado avverso il diniego opposto dall'Ufficio alla richiesta di rimborso IVA per l'anno d'imposta 2016 presentata in data 23.2.2017.

In particolare la sentenza di primo grado ha asserito che, contrariamente a quanto motivato dall'ufficio, l'inattività della società non preclude il rimborso nel caso *de quo* in quanto la stessa è giustificata dal mancato rilascio di autorizzazione amministrativa (mancato rilascio di cambio di destinazione d'uso di un immobile, preso in locazione al fine di avviare l'attività di ristorazione e ludoteca) e in quanto le spese *de quibus* sono da ritenersi inerenti all'attività in quanto finalizzate ad avviare la stessa.

L'appellante ha contestato la motivazione resa dai primi Giudici insistendo per la conferma dell'atto impugnato.

Sosteneva che le somme per le quali i contribuenti chiedono il rimborso sono relative all'anno 2011 e che, se in linea di principio in caso di inattività causata dal mancato rilascio di autorizzazioni amministrative è possibile riconoscere la detrazione per le spese sostenute per l'attività preparatoria a quella di impresa, tanto non è possibile quando il mancato rilascio sia dipeso da cause relative all'esistenza di presupposti per l'ottenimento dell'autorizzazione. Nel caso di specie la mancata conoscenza della destinazione urbanistica dell'immobile locato sarebbe da ascriversi a imprudenza dei contribuenti e quindi non darebbe diritto alla detrazione. L'Ufficio sostiene, inoltre, che la normativa sulle società di comodo impedirebbe comunque la detrazione in quanto la società è stata inattiva per tre anni e non sussisterebbero le cause di esclusione dell'applicabilità della normativa anche perché il contribuente non ha presentato istanza di interpello disapplicativo.

L'Agenzia delle entrate ha chiesto, pertanto, la riforma della sentenza appellata, con vittoria di spese.

Instauratosi il contraddittorio, si è costituito in appello il contribuente chiedendo la conferma della sentenza appellata. Proponeva appello incidentale chiedendo che il collegio si pronunciasse su un motivo di impugnazione sul quale non aveva speso alcuna motivazione.

Il Collegio, all'udienza del 11 giugno 2021 ha deciso come di seguito motivato.

## Motivi della decisione

L'appello deve essere respinto.

Come di recente chiarito dalla Suprema Corte con sentenza n. 10173 del 2021, con specifico riferimento alla mancata effettuazione di operazioni attive ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione Iva, se, da un, lato, in ordine agli acquisti di beni ed in generale alle operazioni passive occorre accertare, ai fini della detraibilità dell'imposta, che ricorra l'effettiva inerenza all'esercizio dell'impresa, cioè il loro compimento in stretta connessione con le finalità imprenditoriali, d'altro lato, non è richiesto, tuttavia, *“il concreto esercizio dell'impresa, potendo la detrazione dell'imposta spettare anche nel caso di assenza di operazioni attive, con riguardo alle attività meramente preparatorie”* poiché *“è inerente all'esercizio dell'impresa anche l'acquisto di beni e servizi destinati alla costituzione delle condizioni necessarie perché l'attività tipica possa cominciare, rientrando nel concetto di strumentalità altresì le attività meramente preparatorie”* (Cass. civ., 31 marzo 2011, n. 7344; Cass. civ., 28 gennaio 2015, n. 1578; Cass. civ., 21 settembre 2016, n. 18475; Cass. civ., 3 ottobre 2018, n. 23994). Tale soluzione è coerente con l'orientamento della Corte di Giustizia che, a più riprese, ha esplicitamente affermato che: *“chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica ai sensi*

della Direttiva, art. 4 6 ed effettua a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato come soggetto passivo. In quanto agisca come tale, egli ha quindi, conformemente alla Direttiva, artt. 17 e ss. 6, il diritto di detrarre immediatamente l'iva dovuta o pagata sulle spese d'investimento sostenute in vista delle operazioni che intende effettuare e che danno diritto alla detrazione, senza dover aspettare l'inizio dell'esercizio effettivo della sua impresa" e, inoltre, che: "chi ha l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica, ai sensi della Dir. n. 112 del 2006, ad. 9, ed effettua a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato come soggetto passivo" (Corte di Giustizia, 28 febbraio 1996, in. C110/94, Inzo; Corte di Giustizia, 15 gennaio 1998, in C-37/95, Ghent Coal; Corte di Giustizia, 8 giugno 2000, in C-400/98, Brigitte Breitsohl; recentemente Corte di Giustizia, 2 giugno 2016, in C263/15, Lajver), fermo restando la verifica che il bene o servizio acquistato, anche se non immediatamente inserito nel ciclo produttivo, sia necessario alla organizzazione della impresa ovvero funzionale all'iniziativa economica "programmata" in vista della successiva attuazione (Cass. n. 25986 del 10/12/2014).

In merito, poi, alla norma sulle società di comodo la Suprema Corte ha chiarito che la L. n. 724 del 1994, art. 30, comma 1, prevede una presunzione legale relativa, in base alla quale una società si considera "non operativa" se la somma di ricavi, incrementi di rimanenze e altri proventi (esclusi quelli straordinari) imputati nel conto economico è inferiore a un ricavo presunto, calcolato applicando determinati coefficienti percentuali al valore degli "asset" patrimoniali intestati alla società (cd. "test di operatività dei ricavi"), senza che abbiano rilievo le intenzioni e il comportamento dei soci. Al successivo comma 4-bis, la detta norma consente la presentazione dell'istanza di interpello (chiedendo fa di-

sapplicazione delle "disposizioni antielusive"), in presenza di situazioni oggettive (ossia non dipendenti da una scelta consapevole dell'imprenditore), che abbiano reso impossibile raggiungere il volume minimo di ricavi o di reddito di cui al precedente comma 1, così rispondendo all'esigenza di dare piena attuazione al principio di capacità contributiva, di cui la disciplina antielusiva è espressione, lasciando nel contempo spazio al diritto di difesa del contribuente, sufficientemente garantito dagli strumenti del contraddittorio e dalla necessità di una motivazione puntuale della condotta elusiva nell'avviso di accertamento (Cass. 3063 del 2019 e 9852 del 2018). Con particolare riferimento poi alla fattispecie in considerazione, deve aggiungersi che la funzione antielusiva della norma in esame ed il riferimento alla natura oggettiva delle circostanze impedienti di cui al citato comma 4 bis (già a prescindere dalla loro straordinarietà, successivamente non più richiesta dalla norma), porta infine ad interpretare il disposto in esame nel senso di ritenere integrato l'impedimento oggettivo, cioè derivante da situazioni specifiche ed indipendenti dalla volontà del contribuente, anche nel caso in cui l'inoperatività sia derivata dalla mancanza di autorizzazioni amministrative necessarie per lo svolgimento dell'attività, a condizione, però, che i relativi procedimenti siano stati tempestivamente attivati nonché coltivati dal contribuente.

In tal caso non è contestato che il cambio di destinazione sia stato chiesto e non ottenuto. I contribuenti, con ciò, hanno assolto all'onere imposto dalla legge. Del resto il fatto che il contratto di locazione fosse destinato all'esercizio dell'attività economica ha indubbiamente indotto la società a ritenere l'operazione imprenditoriale attuabile. Del resto la norma di cui al co. 4 bis dell'art. 30 cit. fa riferimento ad impedimenti oggettivi e non richiama il connotato soggettivo della colpa del contribuente come elemento che esclude l'applicazione della

norma. Si deve ritenere, quindi, che possa rilevare a tal fine, solo l'elemento soggettivo del dolo, che integrerebbe un atteggiamento elusivo o comunque contrario a buona fede che, in base ai principi generali del diritto, integrerebbe gli estremi dell'abuso del diritto e, quindi, escluderebbe qualsiasi tutela giuridica. Può rilevare, poi, l'assenza già in astratto degli elementi consustanziali all'attività di impresa che si intende esercitare ma non certo la previsione sull'esito di un procedimento amministrativo al di fuori dei già indicati limiti dell'abuso.

Non coglie nel segno, infine, l'eccezione di mancata presentazione dell'interpello disapplicativo atteso che la sussistenza dei presupposti per la esclusione dell'applicazione della normativa sulle società di comodo può essere provata anche in sede giurisdizionale come avvenuto nel caso *de quo*.

L'appellato ha riformulato motivi di impugnazione ritenuti assorbiti dal giudice di *prime cure* erroneamente qualificandoli come appello incidentale. Gli stessi devono anche in questa sede ritenersi assorbiti.

È inammissibile la domanda di pagamento delle spese compensate in primo grado in quanto sul punto non è stato formulato appello incidentale. Le spese di questo grado seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo senza distrazione non avendo il difensore fatto dichiarazione di anticipo.

Il Collegio, pertanto, definitivamente pronunciando sull'appello, così decide:

P. Q. M.

respinge l'appello e condanna l'appellante al pagamento delle spese del grado che liquida in euro 1.800,00 oltre accessori se dovuti.

**È legittima la detrazione (e il rimborso) dell'IVA versata sulle operazioni propedeutiche all'inizio attività anche nel caso in cui, non per responsabilità dell'imprenditore, l'attività imprenditoriale non si realizza.**

## SOMMARIO

### 1. Sintesi dei fatti di causa

### 2. Analisi del caso

### 3. Conclusioni

#### 1. Sintesi dei fatti di causa.

Una società contribuente ha proposto ricorso avverso il diniego opposto dall'Ufficio alla sua richiesta di rimborso dell'Iva assolta sulle operazioni preparatorie all'avvio dell'attività.

La Commissione tributaria provinciale ha accolto il ricorso asserendo, contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio, che l'inattività della società non preclude il rimborso visto che la stessa inerzia è motivata dal mancato rilascio di apposita autorizzazione amministrativa concernente l'immobile in cui si sarebbe dovuto svolgere il progetto imprenditoriale.

L'Ufficio ha appellato la sentenza dei primi giudici e la Commissione tributaria regionale ha respinto l'appello annullando il diniego di rimborso e ha condannato l'Ufficio alla rifusione delle spese di lite.

#### 2. Analisi del caso

Gli elementi critici esaminati dai giudici di primo e di secondo grado sono essenzialmente due:

1) la spettanza del rimborso dell'IVA in assenza di operazioni attive o meglio di operazioni realizzate da società senza impresa;

2) l'applicabilità o meno della normativa sulle società di comodo.

a) Sul primo punto è noto che ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972, la detraibilità dell'iva sugli acquisti di beni e servizi richiede, in via generale, la loro inerenza all'attività d'impresa.

Appare quanto meno dubbia la correttezza di portare in detrazione l'Iva corrisposta su tali acquisti e di indicare conseguentemente nella dichiarazione annuale il corrispondente credito; sempre che, ovviamente, il contribuente non sia in grado di fornire la prova che gli acquisti siano coerenti con la fase propedeutica di organizzazione dell'attività d'impresa (in termini, Cassazione n. 17079 del 26 luglio 2006).

In assenza di operazioni attive l'inerenza non può essere presunta solo per la qualità del soggetto acquirente, in quanto deve sussistere la strumentalità del bene acquistato rispetto alla specifica attività imprenditoriale compiuta o solo programmata.

Secondo la sentenza della Cass.6368/2021 l'inerenza di un costo va verificata rispetto all'oggetto dell'attività di impresa svolta e non con riferimento ai ricavi conseguiti o conseguibili. In tema di IVA l'Amministrazione Finanziaria potrebbe solo eccepire una macroscopica antieconomicità del costo, rilevando questa, quale indizio dell'assenza di connessione tra il costo e l'attività d'impresa.

In tali ipotesi è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa e alle scelte imprenditoriali.

Nel caso di specie i secondi giudici hanno sentenziato che le spese effettuate dalla società debbano essere considerate attività preparatorie e la società debba essere considerata soggetto passivo.

Il soggetto passivo ha diritto a detrarre l'iva pagata sulle spese d'investimento sostenute in vista delle operazioni attive che intende realizzare senza dover attendere l'inizio dell'esercizio effettivo della sua impresa.

b) Sul secondo punto è noto che la disciplina delle società di comodo è stata, sin dalla sua introduzione, oggetto di numerose modifiche, le quali hanno generato una normativa farraginosa e priva di sistematicità.

La disciplina relativa alle società di comodo è stata introdotta con l'art. 30, L. 724/1994. Per «società di comodo» il Legislatore intende quelle società costituite per fini prettamente elusivi, e che per tale ragione risultano non operative sul mercato.

La natura illegittima di questo tipo di società risiede nel mancato svolgimento di una reale attività commerciale, poiché i soci la utilizzano come filtro per godere dei beni intestati ad essa.

Inoltre, il conferimento di cespiti autonomamente produttivi consente ai soci di imputare e tassare il reddito prodotto da tali beni in capo alla società, scontando l'Ires.

La disciplina delle società di comodo, come ricordato, ha lo scopo di colpire l'utilizzo delle

strutture societarie per finalità non conformi a quelle di esercizio di una attività di impresa.

Più in particolare, la legge vuole penalizzare l'intestazione a società commerciali di beni che vengono posti nella disponibilità di soci, familiari dei soci o altri soggetti, gratuitamente o a corrispettivi non remunerativi o che, comunque, non vengano impiegati per scopi imprenditoriali e commerciali.

In accordo con questa finalità, non dovrebbero mai essere considerate "di comodo" società che invece operano secondo logiche economiche dimostrabili, a prescindere dal volume dei ricavi realizzato (inferiore a quello minimo stimato dalla legge) o dai risultati conseguiti (perdite ripetute) o dai singoli fatti, atti o decisioni che hanno generato i minori ricavi o le perdite.

La legge prevede invece che, per la disapplicazione delle regole sulle società di comodo, non sia sufficiente evidenziare l'inesistenza di finalità extra imprenditoriali nell'uso della struttura societaria, richiedendosi invece la dimostrazione, con o senza interpello disapplicativo, dell'esistenza di situazioni "oggettive" che hanno impedito il conseguimento dei ricavi minimi presunti o che hanno comportato la rilevazione di perdite sistematiche.

### 3. Conclusioni

Nella fattispecie in esame i secondi giudici hanno ritenuto prevalente la questione dell'inerenza ai fini della detraibilità dell'IVA confermando la correttezza del rimborso richiesto e la sussistenza dei presupposti per l'esclusione dell'applicazione della normativa sulle società di comodo.

Infatti la società non ha avviato l'attività perché non sono state concesse le necessarie autorizzazioni amministrative per il cambio di destinazione d'uso dell'immobile aziendale regolarmente richieste e non ottenute e tale circostanza può essere provata, come nella fattispecie in esame, anche in sede contenziosa.

**Giuseppe Piantino**

Tributi locali

## **AI FINI IMU È INAPPLICABILE IL CRITERO DEL VALORE DI MERCATO ALL'AREA INEDIFICABILE DESTINATA DAL P.U.C. A TRASFERIMENTO IMPOSTO IN FAVORE DELL'ENTE**

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno**  
**Sezione VI, 18 gennaio 2021, n.167**  
Pres. e Rel. Melone

***Tributi locali - Imu - Aree inedificabili - Avviso di accertamento - Terreno inedificabile destinato dal PUC all'acquisto gratuito da parte del Comune, contro il riconoscimento al proprietario di diritto edificatorio su altra area - Tassazione del terreno secondo il criterio del valore di mercato - Inapplicabilità - Congruità della motivazione dell'accertamento - Non sussiste - Nullità dell'accertamento non congruamente motivato - Sussiste***

*Non è congruamente motivato l'avviso di accertamento dell'IMU su un terreno inedificabile per il quale il P.U.C. ha previsto la permuta a favore del Comune in cambio del riconoscimento al cedente di un diritto edificatorio su altra area (permuta che, peraltro, all'atto della tassazione non risulta perfezionata). Difatti, il riferimento al criterio del valore di mercato può valere nel diverso caso di libero utilizzo del bene, ma tale circostanza non si realizza allorquando l'Ente territoriale acquisisca il bene limitandosi a riconoscere un indennizzo "edificatorio" su altra area e in altra zona della città di valore indeterminato.*

Svolgimento del processo

Il ricorrente ha impugnato l'avviso di accertamento relativo ad IMU anno 2014 emesso dal Comune di Salerno.

Ha chiarito di essere comproprietario, per una percentuale dell'8,40%, di un terreno indiviso in Salerno sul Masso della Signora, località belvedere, insieme ad altri comunisti. Precedentemente al Nuovo Piano Urbanistico il terreno ricadeva nella tipologia 2 - zone di rispetto relativo, in cui, era possibile consentire su un lotto minimo di 3000 mq piccoli interventi edificatori con indice 0,425 mc/mq.

Il Nuovo Piano Urbanistico Comunale del 2006, prevede per il suddetto terreno iscritto al Catasto Terreni come bosco ceduo, una destinazione di "verde attrezzato pubblico", quindi una inedificabilità assoluta.

Il PUC prevede che il Comune di Salerno acquisisca l'area sul Masso della Signora gratuitamente, con il riconoscimento di diritti edificatori ai proprietari, spendibili su altra area, ben 10 Km distante, assegnata dal Comune di Salerno in comunione con altri proprietari.

Nel caso specifico i diritti edificatori assegnati sono resi utilizzabili nel Comparto assegnato denominato CPS 12 sub2/sub3 ubicato in un'area AT di trasformazione complessivamente pari a 101.000 mq, nella zona est di Salerno, in località Fangarielli, in prossimità dello stadio Arechi, Agenzia delle Entrate e in adiacenza all'area industriale. Su detta area saranno convertiti i diritti edificatori di altri proprietari di terreni pari ad una estensione di oltre 400.000 mq.

I diritti edificatori sono calcolati nel rapporto di 0,15; in sostanza il ricorrente otterrebbe diritti edificatori da utilizzare nella nuova zona espressi nella misura massima del 30% in edilizia residenziale ed al minimo per il 70% in costruzioni commerciali, capannoni destinati a produzione e/o servizi.

Il comune di Salerno ha attribuito al terreno del ricorrente un valore di mercato alla data

del febbraio 2007 pari a 94,92 E/mq, a seguito di una perizia disposta da tecnici comunali formata sulla base di dati relativi all'anno 2000 per cui il valore dell'intero suolo sarebbe pari quasi a € 8.000.000,00.

Su tale valore il Comune pretende il pagamento Ici fin dal 2008, e successivamente dell'Imu, senza aver mai comunicato il valore, rappresentante la base imponibile.

La parte ha eccepito preliminarmente che l'operazione posta in essere sottintende una equivalenza tra il terreno sul Masso della Signora con il terreno nella zona orientale della città. Tale meccanismo, nel momento in cui sarà realizzato il progetto edificatorio previsto dal PUC, sarà assimilabile alla forma giuridica di una permuta.

Il ricorrente ha evidenziato di essere ancora proprietario dei terreni che ricadono nella zona del Masso della Signora e non ha sottoscritto alcun atto per la cessione o la permuta degli stessi; nello stesso tempo è considerato detentore di un diritto edificatorio da realizzarsi nei luoghi indicati dal PUC e condizionato da molti vincoli.

Nel caso di una permuta, ai fini di qualsiasi imposizione, diretta o indiretta, i valori dei due beni devono essere espressi: - per l'imposta di registro, l'art. 43, co. 2, lett. b), del D.P.R. 131/86, prevede le valutazioni di entrambi i beni, per cui si applica l'imposta dovuta sul valore più elevato; - per l'Iva (D.P.R. 633/72, art. 11) si fa riferimento alla permuta, individuando le due cessioni/prestazioni, trattandole separatamente, ai fini della verifica della rispettiva tassazione.

Tanto vale anche ai fini dell'imposizione diretta.

È evidente che i due valori devono essere uguali. Nel caso di specie manca la valutazione del terreno originario posseduto sul Masso della Signora.

Non vi è quindi dimostrazione della congruità del rapporto.

Non esiste la prova dell'equivalenza, per cui il valore assegnato del diritto edificatorio non ha alcuna valenza giuridica; la nullità proviene dalla mancanza di confronto del valore con l'area di proprietà.

Va ancora considerato che è stata omessa la

comunicazione al contribuente del valore assegnato ai diritti edificatori.

Il ricorrente ha eccepito, quindi, il difetto di motivazione evidenziando che quest'ultima deve essere intesa nel senso di permettere di capire, al cittadino e non al professionista, l'iter logico giuridico posto alla base della pretesa ossia come si è arrivati a chiedere quella cifra, in base a quali norme, a quali calcoli e quali ragionamenti.

Ha evidenziato ed eccepito, altresì, la sussistenza di un giudicato esterno formatosi sulla medesima pretesa impositiva oggetto di causa, con la sentenza n. 11633/2016 Sezione 4, pronunciata il 1.12.2016 e depositata il 20.12.2016, passata in giudicato, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Campania, Sezione staccata di Salerno ha annullato gli avvisi di accertamento per le annualità 2008 e 2009 relativi alla medesima tassazione dell'imposta comunale sugli immobili ed ai relativi criteri valutati delle aree tassate. Inoltre, nel giudizio deciso con la sentenza n. 11633/2016 Sezione 4, resasi definitiva, risultano compiuti accertamenti rilevanti anche nel presente giudizio, che verte sui medesimi presupposti.

Ha eccepito poi che il terreno sul quale il Comune fonda l'esazione del tributo non fa parte del patrimonio del ricorrente poiché non è avvenuto lo scambio tra il terreno effettivamente posseduto e le aree nella zona orientale della città.

Il titolo per il riconoscimento formale, in capo al ricorrente, dei dritti edificatori perquisitivi è la convenzione di P.U.A., mai realizzatasi.

Ha eccepito la illegittimità del procedimento utilizzato dal Comune per la valutazione dell'area evidenziando la mancanza di attualità dello scambio. Ha contestato i criteri di determinazione dei valori depositando perizia.

Ha articolatamente argomentato sul punto e dedotto ulteriori motivi concludendo per l'annullamento dell'impugnato avviso di accertamento; in subordine per la fissazione del valore del terreno in € 2,41, nonché per il rinvio degli atti alla Corte Costituzionale in ordine alla normativa prevista nel D.L.

203/05 art 11 *quaterdecies* comma 16 nonché art. 36 comma 2 D.L. 223/06 per violazione degli artt.3 e 53 della Costituzione; spese vinte.

Si è costituito il Comune di Salerno deducendo preliminarmente la pendenza innanzi a questa Commissione dei giudizi iscritti ai nn.1126, 1127 e 1128 del 2C 20 relativi ad accertamenti per gli anni 2015,2016 e 2017. E ne ha chiesto la riunione.

Nel merito ha articolatamente eccepito l'infondatezza delle argomentazioni della ricorrente. In particolare ha evidenziato che l'atto impugnato riporta tutti gli elementi utili ad individuare il cespite oggetto di imposizione (oltre agli identificativi catastali anche la consistenza ed il valore in mq) rinviando, in tema di aree fabbricabili, alla delibera n. 240 del 23/02/2007 con la quale sono stati approvati la relazione di stima ed i valori delle stesse ai fini dell'imposta *de quo*, richiamando ai fini fiscali "il principio della perequazione urbanistica" per effetto del quale tutti i suoli compresi in un Comparto urbanistico (indipendentemente dalla loro formale destinazione) generano sempre diritti edificatori, esercitabili anche in zone diverse del territorio rispetto all'area oggetto dell'accertamento. Ha richiamato le note tecniche del Settore Trasformazioni Urbanistiche ed ha articolatamente argomentato le proprie tesi ed ha concluso per il rigetto del ricorso; spese vinte.

#### Motivi della decisione

Rileva la Commissione che il ricorso è fondato per quanto di seguito evidenziato.

Va preliminarmente accolta l'istanza della resistente di riunione al presente, dei ricorsi 1126, 1127 e 1128 del 2020 proposto dal medesimo ricorrente ed avente ad oggetto medesime istanze e argomentazione relative a diverse annualità.

Nel merito si rileva, sulla scia dei precedenti pronunciamenti giurisprudenziali che si sono succeduti per vicende assimilabili alla presente, che il provvedimento manca di una motivazione adeguata.

Appare, in particolare, pienamente condivisibile quanto evidenziato nella sentenza emessa da questa C.T.P. n. 2569/19, prodotta in copia dal ricorrente in cui, per una vicenda che appare del tutto analoga alla presente, si afferma, premettendo il contenuto dell'ordinanza della Suprema Corte n. 4243718, che la proprietà tassata è stata oggetto di acquisizione da parte del Comune e che, quindi, il suo valore non è di fatto spendibile sul mercato se non sotto il profilo di una potenziale attività risarcitoria consistente nella permuta con il riconoscimento di diritti edificatori ai proprietari su altra area, permuta che, però, non risulta ancora perfezionata.

Pur volendo ritenere legittimamente determinato il valore dato dal Comune, questo può valere nel caso di libero utilizzo del bene, circostanza che non ricorre nel caso in esame atteso che l'Ente territoriale ha acquisito il bene limitandosi a riconoscere un indennizzo "edificatorio" in altra zona della città; peraltro non ne è indicato il valore venale, escludendone così la possibile comparazione.

Continua la sopra citata sentenza di questa C.T.P. evidenziando che, in buona sostanza, si pretende di far pagare un tributo per un bene che, almeno allo stato, non ha per il contribuente alcun valore. "*Sarebbe stato, piuttosto, opportuno valutare il principio e il valore della determinata cessione di cubatura di diritti edificatori, con la determinazione dell'imposta in ragione di tale valore, più vicino e consono al principio del giusto tributo*".

Sulla base di tali considerazioni deve concludersi escludendo la congruità della motivazione.

Deve provvedersi come da dispositivo, compensando le spese attese la particolare complessità della questione.

P.Q.M.

La Commissione accoglie i ricorsi riuniti e compensa le spese.



## ILLEGITTIMA L'ATTIVITÀ DEL RISCOSSORE DOPO LA SCADENZA DEL CONTRATTO DI AFFIDAMENTO DEL SERVIZIO

**Commissione Tributaria Regionale Napoli,  
Sez. Staccata di Salerno  
Sezione V, 8 marzo 2021, n. 2019  
Pres. Notari - Rel. Caré**

***Tributi locali - Affidamento del servizio di accertamento e riscossione a società esterna - Titolo concessorio scaduto - Ingiunzioni di pagamento notificate dopo la scadenza - Validità - Non sussiste***

*La scadenza del contratto di affidamento dei servizi di rilevazione, accertamento e riscossione delle entrate locali determina la carenza di legittimazione del concessionario salvo la difesa legale nei giudizi instauratisi a seguito dell'attività accertativa svolta in vigenza della concessione e la proroga tecnica per il tempo necessario a completare le procedure coattive già avviate.*

### Svolgimento del processo

1. La XXX & C. s.a.s. impugnava innanzi alla CTP di Salerno l'ingiunzione n. XXXXX/19 del complessivo importo di XXXXX, notificata in data 23.11.2019 dalla SO.GE.T. s.p.a. (quale XXXXXXXXX di Capaccio Paestum) ed emessa a seguito dei seguenti:

pregressi atti di riscossione:

- 1) ingiunzione di pagamento n. XXXX del 24/04/2015, assunta come notificata in data 30/4/2015, relativa a mancato pagamento della TOSAP per l'anno 2008;
- 2) ingiunzione di pagamento n. XXXX del 20/11/2015, assunta come notificata in data

03/12/2015, relativa a mancato pagamento TARSU per gli anni dal 2007 ai 2012;

3) ingiunzione di pagamento n. XXXXX del 16/12/2016, assunta come notificata in data 22/12/2016, relativa a mancato pagamento dell'ICI per gli anni dal 2010 al 2012;

4) ingiunzione di pagamento n. XXXXXX del 06/03/2018, assunta come notificata in data 23/3/2018, relativa a mancato pagamento dell'IMU per l'anno 2013.

La società contribuente deduceva:

A) l'inesistenza della notifica dell'ingiunzione avvenuta a mezzo pec, contenente atto privo della sottoscrizione digitale e della attestazione di conformità all'originale;

B) la nullità dell'ingiunzione per carenza del potere di riscossione in capo alla Soget s.p.a., in quanto il relativo contratto di affidamento era stato prorogato con delibera di G.C. n. 334/18 soltanto fino al 31.12.2018;

C) la nullità derivata dell'ingiunzione per la mancanza o irrituale notifica dei prodromici avvisi di accertamento;

D) l'infondatezza della pretesa per intervenuta prescrizione dei crediti tributari. Resisteva la Soget s.p.a., opponendo la legittimità del suo operato.

La CTP di Salerno, con sentenza n. 5482/6/19, rigettava il ricorso, ritenendo infondati i motivi di opposizione.

Avverso la pronuncia ha interposto gravame la contribuente, rilevando che i giudici di prime cure avevano completamente omesso di esaminare il motivo relativo alla carenza di potere della Soget e censurando per il resto analiticamente l'operato della CTP.

Instauratosi il contraddittorio, la società di riscossione si è costituita, opponendo la

correttezza della sentenza impugnata.

Nelle memorie illustrative, parte appellante ha sollecitato la disapplicazione della delibera di G.C. n. 334/18 emanata dal Comune per prorogare fino al 31.12.2018 il potere di riscossione affidato alla concessionaria, deducendo la violazione dell'art.106 comma 1 D.Lgs. n. 50/16.

L'appello è stato deciso all'udienza del 10.2.2021.

#### Motivi della decisione

1. Il gravame è fondato e deve essere accolto.

Rileva la Commissione che il motivo relativo alla carenza di potere in capo alla SOGET s.p.a., effettivamente pretermesso dal giudice di primo grado, deve essere accolto, mostrandosi assorbente.

1.1. Deve, invero, ritenersi acquisito agli atti che il Comune di Capaccio Paestum, con contratto di affidamento n. 3936/13, affidava Soget s.p.a. l'appalto del servizio di rivelazione, accertamento e riscossione delle entrate comunali (art. 2) con termini fino alla data del 22/6/2018 (art. 3).

L'art. 7 punto 3 del contratto, poi, attribuiva alla concessionaria "... la difesa legale di ogni grado e giudizio per le attività accertative di riscossione messe in essere nei confronti dei contribuenti, per tutta la durata del servizio, anche successivamente fino alla definizione delle procedure attivate".

Con la successiva deliberazione di G. C. n. 334 del 14/6/2018 veniva, infine, deliberato di "concedere all'affidatario del servizio di riscossione la proroga tecnica agli stessi patti e condizioni per il tempo di sei mesi, necessario all'espletamento delle nuove procedure del servizio di riscossione coattiva ed, inoltre, per il tempo necessario a completare le procedure coattive fino al recupero effettuato o acclarata inesigibilità delle imposte ed accessori dovuti dagli

utenti".

1.2. Ciò posto, ritiene la Commissione che la scadenza del titolo concessorio (prorogata, nel caso di specie, fino al 31.12.2018) ha determinato alla detta data la sopravvenuta carenza di legittimazione del concessionario, sottraendogli ogni potere di accertamento e di riscossione.

In proposito, del tutto ininfluenti devono ritenersi:

- sia la previsione di cui all'art.7 punto 3 del contratto di affidamento, giacché, a ben vedere, la sopravvivenza dei poteri in capo alla Soget ("*anche successivamente alla durata del servizio*") risulta limitata alla sola difesa legale nei giudizi instauratisi a seguito dell'attività accertativa svolta in vigenza della concessione;

- sia la proroga "tecnica" contenuta nella delibera di G.C. n. 334/18, atteso che la detta proroga "*per il tempo necessario a completare le procedure coattive*", oltre che inammissibilmente generica, si pone in netta contraddizione con la sottostante radicale perdita del potere in capo alla concessionaria di procedere al servizio di rivelazione, accertamento e riscossione.

Nel caso di specie, l'ingiunzione impugnata è stata emessa e notificata (in data 23.12.2019), allorquando il titolo concessorio in favore della Soget era ampiamente scaduto.

2. In conclusione, l'appello deve essere accolto, con conseguente integrale riforma della sentenza impugnata.

3. La sussistenza di gravi ed eccezionali ragioni, consistenti nella peculiarità delle questioni trattate e nel complessivo andamento del giudizio, inducono a dichiarare compensate le spese di lite.

P.Q.M.

Accoglie l'appello e compensa le spese.

Accertamento

## **CANONI DI LOCAZIONE NON PERCEPITI: IMPONIBILI SINO ALLA RISOLUZIONE DEL CONTRATTO SALVO PATTO CONTRARIO**

**Commissione Tributaria Regionale Napoli,  
Sez. Staccata di Salerno  
Sezione V, 13 gennaio 2021, n. 277  
Pres. Notari - Rel. Tringali**

***Accertamento - Accertamento ai fini delle imposte sui redditi - Locazione di immobile commerciale - Intervenuta risoluzione contrattuale - Canoni di locazione non percepiti in vigenza del contratto di locazione - Imponibilità fino alla risoluzione a prescindere dall'incasso - Sussiste - Effetti dell'intervenuta risoluzione contrattuale - Salvo patto contrario ha effetto solo ex nunc***

*In tema di locazione commerciale, la risoluzione del contratto comporta l'irrelevanza fiscale dei canoni non percepiti solo dal momento in cui essa si realizza, salvo patto contrario da cui risulti la inequivoca volontà delle parti di attribuire alla successiva risoluzione efficacia retroattiva.*

Svolgimento del processo

Con ricorso ritualmente notificato l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Avellino ha proposto appello ex art. 52 D.Lgs. n. 546/1992 avverso la sentenza n. 623/2019, depositata il 18/7/19, con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Avellino aveva accolto, con compensazione delle spese, il ricorso proposto da P.V. avverso l'avviso di accertamento in epigrafe, emesso ai sensi dell'art. 41 bis D.P.R. 600/73, per l'anno di imposta 2014. Con tale atto l'Ufficio, ai sensi dell'art. 26

del Tuir, in riferimento ad un contratto di locazione commerciale regolarmente registrato, recuperava a tassazione il canone mensile dell'anno 2014 fino al 31 ottobre, data in cui il contratto si sarebbe risolto, sottraendo l'ammontare dei canoni già dichiarati per i primi tre mesi dell'anno, per un maggior imponibile fiscale di € 29.093,00.

A sostegno del proprio convincimento, il primo giudice aveva posto la considerazione che la parte contribuente avesse provato di non aver percepito detti canoni di locazione producendo la domanda di insinuazione al passivo del fallimento della società conduttrice e il decreto del G.D. del Tribunale di Avellino di chiusura della procedura fallimentare per assenza di attivo; la Ctp, quindi, aveva ritenuto non imputabili a reddito imponibile i canoni spettanti in quanto non percepiti e non percepibili.

L'appellante, riepilogate le vicende di causa, ha lamentato la violazione dell'art. 26 del D.P.R. n. 917/1986 da parte dei primi giudici in quanto, diversamente da quanto da loro sostenuto, i redditi fondiari concorrono alla formazione del reddito indipendentemente dalla loro effettiva percezione; l'Agenzia precisa che per le locazioni di immobili non abitativi il relativo canone, anche se non percepito, deve essere comunque dichiarato, nella misura in cui risulta dal contratto di locazione, fino a quando non intervenga una causa di risoluzione del contratto. A supporto della legittimità del suo operato, l'Ufficio cita varia giurisprudenza, tra cui la sentenza della Suprema Corte n. 348/2019, che ha ribadito l'orientamento in base al quale *“il solo fatto della intervenuta risoluzione consensuale del*

*contratto di locazione, unito alla circostanza del mancato pagamento dei canoni relativi a mensilità anteriori alla risoluzione, non è idoneo di per sé ad escludere che tali canoni concorrano a formare la base imponibile irpef ... salvo che non risulti la inequivoca volontà delle parti di attribuire alla risoluzione stessa efficacia retroattiva”.*

L'appellante evidenzia che nella fattispecie non è in contestazione l'avvenuta risoluzione anticipata (a far data dal 31/10/2014) del contratto di locazione, essendosi l'ufficio limitato ad imputare a reddito imponibile i soli canoni spettanti e non dichiarati nel periodo di vigenza del contratto di locazione. L'appellante censura la sentenza impugnata anche per difetto di motivazione, in quanto per i primi giudici i canoni di locazione spettanti in base al contratto di locazione commerciale non costituirebbero redditi fondiari perché non percepiti. L'appellante ha, pertanto, concluso come in atti per la riforma della gravata decisione, con vittoria di spese del giudizio.

Si è costituita parte appellata con atto di controdeduzioni con il quale ha resistito al gravame deducendone l'infondatezza. In particolare, ha dedotto che sebbene l'art. 26 Tuir stabilisca che i redditi fondiari concorrono a formare il reddito indipendentemente dalla percezione (per cui il contribuente, proprietario dell'immobile locato, avrebbe dovuto dichiarare i canoni di locazione anche se non riscossi e corrisponderne la relativa imposta), tuttavia la seconda parte del comma 1 dell'art. 26, sebbene non si riferisca ad una locazione di natura commerciale, prevede che il canone di locazione di immobili ad uso abitativo, non effettivamente percepito, può non concorrere a formare il reddito nel caso in cui la mancata riscossione derivi da morosità del conduttore accertata in sede giurisdizionale; questo renderebbe palese la *ratio* - da estendersi anche al caso di specie - della deroga prevista dal legislatore, individuata nella necessità di sollevare dall'obbligo della contribuzione tributaria chi con certezza, ed all'esito di un accertamento giurisdizionale,

non abbia riscosso un reddito.

Ha, pertanto, concluso come in atti per la conferma della gravata decisione, con vittoria di spese del doppio grado del giudizio

La causa è stata decisa come da dispositivo in atti.

#### Motivi della decisione

L'appello è fondato e va quindi accolto, per le seguenti considerazioni.

Questo collegio condivide i rilievi mossi dall'appellante alla sentenza gravata, evidenziando la possibilità di motivare “*per relationem*” a condivisibili scritti difensivi, come statuito nella sentenza delle SS. UU. n. 642 del 16/01/2015, nella quale si è osservato che “*nel contenzioso civile, in cui di regola si contrappongono due parti o più parti, il compito del giudice è, come già rilevato, quello di decidere la controversia accogliendo - e rispettivamente rigettando - totalmente o parzialmente, le pretese di una parte rispetto all'altra e ciò (a meno che non emerga la necessità di una diversa ricostruzione giuridica e fattuale della vicenda) per le ragioni dalla medesima espresse nei propri atti*”, che “*d'altro canto, lo scopo di una difesa professionale e della presentazione di scritti difensivi è proprio quello di convincere il giudice delle proprie buone ragioni*” e che quindi, quando ciò (come nella specie) dovesse accadere, “*cioè quando il giudice, adempiendo il proprio dovere di decidere la controversia, accogliesse l'istanza che ritiene meritevole di tutela (solo o anche) alla stregua delle ragioni esposte dalla parte nei propri scritti difensivi, ove queste ragioni risultassero espresse in modo chiaro ed esaustivo, sarebbe ipocrita chiedere al medesimo giudice di esporre nuovamente con diverse parole le medesime motivazioni che lo hanno convinto a stabilire una determinata regolamentazione degli interessi in conflitto, risultando invece più ragionevole e più «trasparente», nonché in perfetta linea con un processo giusto, di durata contenuta ed ispirato al principio di effettività, riportare*

*nella motivazione i passi dell'atto di parte condivisi e fatti propri dal giudice, piuttosto che parafrasarli in nome di una «originalità» espositiva priva di qualsivoglia fondamento logico o giuridico”.*

Ad ogni modo, può, in particolare, precisarsi che il primo comma dell'art. 26 prevede che *“i redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, salvo quanto stabilito dall'articolo 30, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso”.*

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 11/E del 21.05.2014, ha confermato come la tassazione si applichi indipendentemente dalla effettiva percezione del canone, in quanto il reddito fondiario oggetto di imposizione fiscale è costituito dall'ammontare del canone stesso contrattualmente previsto per il periodo di imposta di riferimento. La Circolare precisa, inoltre, che fino a quando il contratto di locazione non venga risolto il relativo canone, ancorché non percepito, va comunque dichiarato, ed inoltre che le imposte versate non possano essere recuperate, anche se il canone non è riscosso.

Anche la Suprema Corte di Cassazione è intervenuta sul tema (ex pluribus Cass. Civ. n. 348/2019) affermando come neanche la risoluzione del contratto di locazione sia idonea *“di per sé ad escludere che tali canoni concorrano a formare la base imponibile Irpef, ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 917/86, salvo che non risulti la inequivoca volontà delle parti di attribuire alla risoluzione stessa efficacia retroattiva”*; pertanto, la risoluzione contrattuale potrà valere ai fini della tassazione sui canoni solo dal momento in cui si realizza e non retroattivamente, di guisa che il locatore non è esonerato dal pagamento delle imposte sui canoni non percepiti durante la vigenza del contratto.

Per la differenza di trattamento tra i contratti ad uso abitativo e quelli ad uso com-

merciale, è stata posta la questione di legittimità costituzionale dell'art. 26; con la sentenza n. 362/2000 la Corte Costituzionale ha ritenuto non fondata la richiesta, in quanto il locatore ha la possibilità di attivare diversi strumenti per la risoluzione del contratto (clausola risolutiva espressa ex art. 1456 cod. civ., diffida ad adempiere ex art. 1454, e le procedure di sfratto ex art. 657 e segg. c.p.c.); allorquando il contratto di locazione sarà risolto per una qualsiasi delle cause di risoluzione, non verrà più a considerarsi il canone quale reddito fondiario cui applicare la tassazione. Il locatore dovrà così avvalersi, in caso di morosità del conduttore, dei rimedi previsti per la risoluzione del contratto, sfratto per morosità compreso e rientrare così in possesso dell'immobile, al fine di evitare una imposizione su un reddito non prodotto.

Nella fattispecie in esame non è in contestazione l'avvenuta risoluzione anticipata a far data dal 31/10/2014 del contratto di locazione e l'Ufficio, pertanto, ha legittimamente considerato imponibili i soli canoni di locazione spettanti e non dichiarati nel periodo di vigenza del contratto di locazione commerciale avendo recuperato a tassazione il canone 2014 fino al 31 ottobre 2014 sottraendo l'ammontare dei canoni già dichiarati per i primi tre mesi, per un maggior imponibile fiscale di € 29.093,00.

Per le suesposte - ed assorbenti - considerazioni, l'appello va quindi respinto, con conferma della gravata decisione.

La particolarità, sotto il profilo fattuale, delle questioni affrontate, dimostrata dall'alternativo esito decisorio (laddove, sia pure in modo non corretto, i primi giudici hanno inteso valorizzare l'assenza di lucro in capo al contribuente) giustifica la compensazione delle spese di lite del presente grado.

P. Q. M.

Accoglie l'appello, rigetta il ricorso del contribuente e compensa le spese.

Accertamento

## **DOCFA, LA MOTIVAZIONE DELLA RETTIFICA DELLA CONSISTENZA E DEL CLASSAMENTO DELL'IMMOBILE DEVE ESSERE CALIBRATA AL CASO SPECIFICO**

**Commissione Tributaria Regionale Napoli,  
Sez. Staccata di Salerno**

**Sezione XII, 26 febbraio 2021, n. 1778**

**Pres. Buono - Rel. Tringali**

***Accertamento - Variazioni catastali - Procedura Docfa - Rettifica della consistenza e del classamento degli immobili ad opera dell'Ufficio del Territorio - Onere motivazionale - Grava sull'Ufficio tecnico erariale - Contenuto della motivazione dell'avviso di classamento - È da calibrare a seconda della rettifica operata - Esigenza di garantire il diritto di difesa del contribuente - Sussiste - Esigenza di delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso - Sussiste***

*Qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della c.d. procedura DOCFA, l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e se l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati. In caso contrario, la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso.*

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate di Salerno ha proposto appello avverso la sentenza 5737/1/17 emessa in data 13/12/2017 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno che ha parzialmente accolto il ricorso proposto da F. C., F. A., F. V. e R. M. che avevano impugnato l'avviso di accertamento epigrafato concernente un immobile urbano adibito a ristorazione alla via Roma n. 170 in Salerno. Il terreno era stato oggetto di denuncia di variazione per diversa distribuzione di spazi interni del 15/03/2016 con la proposta di classamento 5', rettificata dall'Ufficio a 10', con diversa e maggiore rendita catastale.

I contribuenti avevano pertanto impugnato l'atto di accertamento.

La sentenza impugnata ha parzialmente accolto il ricorso attribuendo la classe 7' ritenendo non fornita dall'ufficio la prova documentale della giustezza del proprio operato. L'Ufficio appellante contesta la sentenza rilevando che il Giudice di prime cure non aveva preso in minima considerazione la documentazione offerta a corredo della costituzione in primo grado dell'Ufficio e che anzi la motivazione era contraddittoria perché, dopo avere rilevato i tratti salienti forniti dall'Ufficio, se ne era discostata irragionevolmente.

In assenza di costituzione degli appellati, la causa è stata trattata con rito camerale all'odierna udienza.

Motivi della decisione

L'appello, tempestivamente proposto, è fondato e va accolto.

Il collegio condivide, infatti, le motivazioni formulate nell'atto di appello che appaiono

fondate *in primis* sotto un profilo giuridico. Va premesso in punto di diritto che, a seguito di più recente posizione della giurisprudenza di legittimità, non vi è dubbio che nei procedimenti di rettifica della consistenza e del classamento degli immobili ai fini della determinazione della rendita catastale l'onere motivazionale incombe all'Agenzia del Territorio.

La giurisprudenza più risalente affermava che, in tema d'imposta sui fabbricati, l'avviso di classificazione di un immobile in una determinata categoria è soggetto all'obbligo della motivazione, il quale deve ritenersi osservato anche mediante la semplice indicazione della consistenza, della categoria e della classe acclarati dall'ufficio tecnico erariale (UTE), trattandosi di dati sufficienti a porre il contribuente nella condizione di difendersi (Cass. Civ., Sez. 5, Sentenza n. 12068 del 01/07/2004; Sez. 5, Sentenza n. 14379 del 30/06/2011).

Più di recente, viceversa, la Suprema Corte, con ordinanza n. 6 febbraio 2014 n. 2709, ha affermato che l'atto con cui l'amministrazione disattende le indicazioni del contribuente circa il classamento di un fabbricato debba contenere una adeguata - ancorché sommaria - motivazione, che delimiti l'oggetto della successiva ed eventuale controversia giudiziaria.

Analogamente l'ordinanza n. 3394 del 13/02/2014 ha evidenziato che il principio di cui sopra è tanto più evidente ove si considerino le incertezze proprie del sistema catastale italiano che si riflettono sull'atto (classamento) con cui l'amministrazione colloca ogni singola unità immobiliare in una determinata categoria, in una determinata classe di merito e le attribuisce una "rendita".

Il classamento non è oggi disciplinato da precisi riferimenti normativi: la legge si limita, infatti, a prevedere la elaborazione di un reticolo di categorie e classi catastali e demanda la elaborazione di tali gruppi, categorie e classi all'Ufficio tecnico erariale (D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, art. 9).

L'ufficio tecnico erariale procede sulla base di istruzioni ministeriali anche piuttosto ri-

salenti nel tempo (è tuttora utile in proposito la circolare n. 134 del 6 luglio 1941, integrata dalla istruzione del 24 maggio 1942), ed alla circolare n. 5 del 1992.

Dunque l'Ufficio non può limitarsi a comunicare il classamento che ritiene adeguato, ma deve anche fornire un qualche elemento che spieghi perché la proposta avanzata dal contribuente con la DOCFA viene disattesa. Sul punto si è poi precisato che, qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della procedura disciplinata dal D.L. 23 gennaio 1993, 16, art. 2, convertito, con modificazioni, in L. 24 marzo 1993, n. 75, e dal D.M. 19 aprile 1994, n. 701 (cosiddetta procedura DOCFA), l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati, mentre, in caso contrario, la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso

(v. Cass. n. 23237/2014, successivamente ripresa da Cass. n. 12497 del 16/06/2016). Tale posizione è stata successivamente ripresa e rafforzata da Cass. Civ. Sez. 5, Sentenza n. 2184 del 06/02/2015 (da ultimo pedissequamente ripresa da Cass. Civ. ordinanza n. 1137 del 18.1.2017), secondo cui *"in tema di revisione del classamento catastale di immobili urbani, la motivazione dell'atto, in conformità all'art. 3, comma 58, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, non può limitarsi a contenere l'indicazione della consistenza, della categoria e della classe attribuita dall'agenzia del territorio, bensì deve specificare, a pena di nullità, ai sensi dell'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, a quale presupposto la modifica debba essere associata, se al non aggiornamento del classamento o, invece, alla palese incongruità rispetto a fabbricati simila-*

*ri, ed, in questa seconda ipotesi, l'atto impositivo dovrà indicare la specifica individuazione di tali fabbricati, del loro classamento e delle caratteristiche analoghe che li renderebbero similari all'unità immobiliare oggetto di riclassamento, consentendo in tal modo al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa nella successiva fase contenziosa conseguente alla richiesta di verifica dell'effettiva correttezza della riclassificazione", con la precisazione che "all'Ufficio non può consentirsi di rendere evidenti solo in giudizio gli immobili posti a comparazione sui quali ha basato la nuova "classazione", magari a seconda delle difese del contribuente (Cass. sez. 6 n. 10489 del 2013; Cass. sez. trib. n. 9629 del 2012), perché il diritto difensivo del contribuente risulterebbe irrimediabilmente compromesso se si permettesse all'Amministrazione di allegare solo in giudizio i fatti fondanti la pretesa finanziaria."*

I principi di diritto testé richiamati appaiono soddisfatti nella fattispecie avendo l'Ufficio motivato, sia pur sommariamente, nell'avviso di accertamento e successivamente nel giudizio di primo grado, le diverse valuta-

zioni poste a sostegno del diverso classamento.

La sentenza impugnata pertanto non ha tenuto nel debito conto che l'Ufficio aveva motivato l'avviso di accertamento indicando anche il classamento attribuito ad altre unità immobiliari limitrofe, simili per caratteristiche intrinseche ed estrinseche (tipologia edilizia, schema distributivo, dotazioni impiantistiche, servizi ed aree comuni) e che a tali unità era stata attribuita la classe 10'.

L'Agenzia inoltre aveva segnalato fin dal giudizio di primo grado altri locali ubicati nella medesima strada con classamenti anche maggiori in quanto la zona era centralissima e frequentata da turisti, passanti e visitatori. Il collegio condivide pertanto le motivazioni spiegate nell'atto di appello alle quali rinvia *per relationem*.

Ricorrono valide ragioni per compensare tra le parti le spese del doppio grado di giudizio.

P.Q.M.

Accoglie l'appello, e compensa le spese del doppio grado di giudizio.



Accertamento

## **CONTRASTO AI C.D. “PARADISI FISCALI”: APPLICABILE IL RADDOPPIO DEI TERMINI DECADENZIALI POICHÈ LA NORMA HA NATURA PROCEDIMENTALE**

**Commissione Tributaria Regionale Napoli,  
Sez. Staccata di Salerno  
Sezione XII, 12 marzo 2021, n. 2180  
Pres. Oricchio - Rel. Grasso**

***Accertamento delle imposte - Voluntary disclosure - Art. 12, comma 2 bis d.l. n. 78/2009, conv. in L. n. 102/1999 - Sua natura - È procedimentale - Raddoppio dei termini per le attività di accertamento - Legittimità***

*L'art. 12, comma 2 bis, d.l. n. 78/2009, convertito con modificazioni dalla L. n. 102 del 2009, relativo al contrasto ai c.d. paradisi fiscali, laddove introduce il regime del raddoppio dei termini per l'esercizio dell'attività accertativa degli uffici fiscali, è norma avente carattere meramente procedimentale con conseguente legittimità degli accertamenti effettuati nel rispetto del termine raddoppiato, anche relativamente alle annualità di imposta anteriori al 2009, in considerazione dell'efficacia retroattiva della disposizione in questione.*

Svolgimento del processo

1. Con istanza presentata in data 5 novembre 2015, integrata con successiva istanza in data 26 dicembre 2015, G.D.V. chiedeva di beneficiare delle agevolazioni di cui all'art 1, commi 1 e 2 della legge 15 dicembre 2014, n. 186 (c.d. *voluntary disclosure*), nella prospettiva di regolarizzazione delle attività finanziarie detenute in Svizzera, presso la Banca Union Bancaire Privée di Lugano, in riferimento ai periodi d'imposta 2009-2013.

Il contribuente, intestatario a titolo esclusi-

vo di alcuni rapporti bancari presso UBS Lugano, risultava altresì procuratore di conti accesi presso lo stesso istituto, intestati al proprio fratello D.V.A.

2. Attivati i prescritti controlli, l'Ufficio riscontrava che tutte le attività oggetto di istanza di regolarizzazione fossero detenute in Svizzera ed intestate unicamente al contribuente, il quale aveva precisato, nella relazione di accompagnamento all'istanza, che la società di diritto panamense Mapleview Finance SA (presso cui il contribuente risultava intestatario di rapporto) era da considerarsi un mero schermo giuridico (fittiziamente interposto) e che tutte le attività ad essa relative erano state depositate presso l'UBP Lugano.

Con provvedimento n. 829/2016, l'istanza veniva rigettata per la non veridicità delle dichiarazioni spontaneamente rese dalla parte.

3. Ne discendeva, unitamente al diniego dei benefici collegati alla procedura definitiva di cui all'art. 5 *quater*, comma 4 del D.L. 167/90, come modificato dalla legge 186/2014, la notifica di avviso di accertamento per il recupero a tassazione di complessivi € 588.856,00, relativamente all'anno di imposta 2007.

In dettaglio, avendo il contribuente omesso la tassazione dei redditi di capitali/diversi (quadri RM, RL, e RT) pur avendo presentato il modello Unico 2009/2008 e trattandosi in redditi di diversa natura, la tassazione veniva operata mediante l'applicazione delle differenti aliquote vigenti *ratione temporis*, segnatamente:

a) per i redditi da capitali relativi ad interessi da vendita fuori borsa e per investimenti in titoli, per un totale di € 8.243,00,

in base ad imposta sostitutiva del 27%, ai sensi dell'art 44 Tuir;

b) per i redditi da capitale relativi interessi su depositi fiduciari, per un totale di € 148.287,35, ancora in base alla medesima imposta sostitutiva del 27%;

c) per i redditi diversi relativi a dividendi e proventi Sicav, pari a € 315.534,00, in base all'aliquota progressiva;

d) per le plusvalenze, pari a € 116.792,00, in base ad imposta sostitutiva del 12,50%. Il recupero a tassazione era effettuato nel rispetto delle prescrizioni di cui all'art 165, commi 1 e 5 Tuir. Al fine del *quantum* del controvalore in euro, per i rapporti in valuta estera, l'Ufficio applicava la previsione di cui all'art. 9, comma 2 del Tuir, in base alla quale, per la determinazione dei redditi e delle perdite, i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in valuta estera sono valutati secondo il cambio del giorno in cui sono stati percepiti o sostenuti o del giorno antecedente più prossimo e, in mancanza, secondo il cambio del mese in cui sono stati percepiti o sostenuti.

Le sanzioni applicate erano quelle minime previste dall'art 12, comma 2 D.L. 78/2009, in relazione all'art. 1 D.Lgs. n. 471/1997 (dal 180% al 360% dell'imposta evasa).

4. Avverso l'atto impositivo, la parte proponeva rituale ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Avellino, lamentando, con plurimi motivi di gravame:

a) l'inesistenza della notifica dell'avviso di accertamento, con conseguente inesistenza dello stesso atto, per incompleta compilazione della relata di notifica;

b) l'illegittimità della pretesa per violazione dell'art. 12, comma 2 del D.L. n. 78/2009, in relazione all'art. 3 della legge n. 212/2000;

c) la violazione dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/73, in relazione all'art. 12, comma 2 D.L. n. 78/2009 cit., per decadenza dell'attività accertativa per l'anno di imposta 2007;

d) il difetto di motivazione, relativamente al diniego della procedura di accesso alla

*voluntary disclosure*, in ordine al quale prospettava l'invalidità derivata della pedissequa attività accertativa.

In via preliminare, invocava in ogni caso la sospensione del processo, in attesa della definizione della controversia, asseritamente pregiudiziale, relativa al ridetto diniego, incardinata presso la medesima commissione tributaria al n. RG. n. 24/2017.

5. Con sentenza n. 863/2017, l'adita Commissione accoglieva il ricorso, sull'assorbente rilievo della ritenuta irretroattività dell'art. 12 del D.L. n. 78/2009, con conseguente decadenza della potestà accertativa per l'anno di imposta per cui è causa.

6. Con atto di appello, notificato nei tempi e nelle forme di rito, l'Ufficio insorge avverso la ridetta statuizione, di cui, con unico, articolato motivo, lamenta l'erroneità, auspicandone l'integrale riforma.

Nella resistenza di parte appellata (che ha altresì integralmente riproposto, in via devolutiva, le ragioni di doglianza rimaste assorbite in prime cure), alla pubblica udienza del 12 ottobre 2020, la causa è stata riservata per la decisione.

#### Motivi della decisione

1. L'appello è fondato e va accolto.

2. La controversia è incentrata sulla corretta esegesi dell'art. 12, comma 2 *bis* del D.L. n. 78/2009, convertito con modificazioni dalla L. n. 102/2009, relativo al contrasto dei c.d. paradisi fiscali, in ordine al quale, con precipuo riferimento al beneficio del *raddoppio dei termini per l'esercizio dell'attività accertativa degli uffici fiscali*, si contendono il campo di un non sopito contrasto tra una interpretazione di matrice *sostanzialistica*, sposata, nel caso di specie, dal primo giudice (che esita nella *postulata irretroattività* della applicazione della disciplina, anteriormente all'anno di imposta 2009, con conseguente *decadenza del potere impositivo*) ed una impostazione *procedimentale* (la quale, all'opposto, muove dalla postulata natura *formale* della regola, operante *ratione temporis* anche relativamente

a pregresse annualità).

3. Il tema si inserisce nel contesto della disciplina del c.d. monitoraggio fiscale, che, nel quadro del processo di liberazione dei movimenti di capitale tra gli Stati membri dell'Unione europea, è stata introdotta con il D.L. 167/1990, convertito dalla L. n. 227/1990, in attuazione della direttiva 24 giugno 1988, n. 361.

Si tratta di un intervento normativo diretto, da una parte, a rendere conforme l'ordinamento italiano a quello della CEE (stante l'obbligo di sopprimere entro il 1 luglio 1990 le restrizioni ai movimenti di capitali, effettuati tra persone residenti nella CEE) e, d'altra parte, preordinato alla creazione di un sistema di adempimenti dichiarativi e di controlli idonei a consentire all'Amministrazione finanziaria, senza determinare limitazioni alla circolazione dei capitali, di conoscere e assoggettare a tassazione, sulla base del principio del c.d. reddito mondiale, i redditi di fonte estera posseduti dai soggetti residenti nel territorio dello Stato.

In particolare, secondo l'intenzione del legislatore, gli adempimenti dichiarativi avrebbero rappresentato lo strumento centrale attraverso cui assolvere le esigenze sottese al monitoraggio delle attività detenute all'estero.

Per tale ragione, ai fini dell'assolvimento degli obblighi sul monitoraggio fiscale, agli intermediari finanziari è stato imposto di vigilare e segnalare all'Amministrazione finanziaria i trasferimenti transfrontalieri di importo superiore a 20 milioni di lire (attualmente, in base all'art. 1 del D.Lgs. n. 90/2017, la soglia è pari ad € 15.000), compilando un'apposita dichiarazione; specularmente, gli altri soggetti coinvolti dalla disciplina sul monitoraggio fiscale sono tenuti tutt'ora alla compilazione nella dichiarazione dei redditi del c.d. quadro RW.

Tale adempimento consiste in un "*mero strumento di comunicazione e conoscenza per la determinazione del reddito ed il conseguente calcolo relativamente agli investimenti detenuti all'estero*" (cfr. Cass., Sez. III pen., 24 maggio 2012, n. 19660).

La disciplina sul monitoraggio fiscale (che ha subito in progresso numerose modifiche, introdotte dal D.Lgs. n. 125/1997, dal D.Lgs. n. 461/1997, dal D.L. n. 350/2001, dal D.L. n. 78/2009, dalla l. n. 97/2013 e infine dal D.Lgs. n. 90/2017) è rivolta anche a coloro che hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione delle attività detenute all'estero (è il caso del detentore di una delega ad operare sul conto corrente estero) ed ai c.d. titolari effettivi individuati, secondo una definizione mutuata dalla disciplina antiriciclaggio, in quei soggetti le cui attività estere, pur essendo intestate a società o altre entità giuridiche, siano riconducibili a persone fisiche, enti non commerciali o società semplici o ad esse equiparate, residenti in Italia (cfr. art. 1, comma 2, lett. *pp*) e *u*), D.Lgs. n. 231/2007).

Tali soggetti sono tenuti alla compilazione del "*quadro RW*" della dichiarazione dei redditi allorquando, nel periodo d'imposta, siano detenuti a titolo di proprietà, o di altro diritto reale, attività finanziarie e patrimoniali estere, che generino, anche astrattamente, redditi di fonte estera imponibili in Italia.

La violazione dell'obbligo di compilazione è punita con le sanzioni di cui all'art. 5 D.L. n. 167/1990, da ultimo modificate dalla L. n. 97/2013. In particolare, salvo che il contribuente non ricorra all'istituto del ravvedimento operoso, l'omessa compilazione del quadro RW è punita in via ordinaria con la sanzione pecuniaria ricompresa tra il 6% e il 30% dei valori non dichiarati, se le attività siano detenute in Paesi inclusi nelle c.d. *black list* di cui al D.M. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001, o tra il 3% e il 15% dei valori non dichiarati, se le attività sono detenute in altri Paesi.

4. È in questo contesto che si inserisce la disciplina di cui all'art. 12 D.L. n. 78/2009, convertito con modificazioni dalla L. n. 102/2009.

In dettaglio, secondo l'art. 12, comma 2, primo periodo, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti in Stati o territori a regime fiscale "privilegiato" di cui

ai DD.MM. 4 maggio 1990 e 21 novembre 2001, in violazione delle norme sugli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, si presumono costituiti, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione in Italia.

I DD.MM. a cui si riferisce la norma hanno ad oggetto, rispettivamente: *a)* l'elenco dei Paesi aventi un regime fiscale "privilegiato" ai fini della tassazione del reddito delle persone fisiche e *b)* la lista degli Stati con riferimento ai quali si prevede il regime CFC c.d. *Controlled Foreign Companies*.

Il secondo periodo del comma 2 dispone quindi, qualora in sede di verifica fiscale vengano accertati redditi derivanti da attività detenute in Paesi a "fiscalità privilegiata", il raddoppio delle sanzioni previste dall'art. 1, D.Lgs. n. 471/1997 (in caso di omessa dichiarazione, dal 240 al 480% delle imposte dovute e, in caso di dichiarazione infedele, dal 180 al 360% delle imposte dovute, oltre all'aumento di un terzo delle predette sanzioni: cfr. art. 5, D.L. n. 167/1990 e art. 1, commi 1, 2 e 8, D. Lgs. n. 471/1997).

Con l'art. 1, D.L. n. 194/2009, convertito dalla l. n. 25/2010, entrato in vigore il 30 dicembre 2009, è stato inoltre introdotto il comma 2 *bis*, con il quale si è previsto, in favore dell'Amministrazione finanziaria, il raddoppio dei termini di cui agli artt. 43, commi 1 e 2, D.P.R. n. 600/1973 e 57, commi 1 e 2, D.P.R. n. 633/1972 per l'accertamento delle imposte dirette e dell'Iva, fondato sulla ridetta presunzione di evasione di cui al comma 2.

Inoltre, il comma 2 *ter* ha esteso il raddoppio dei termini per l'irrogazione degli atti di contestazione che hanno ad oggetto la violazione degli obblighi sul monitoraggio fiscale nel caso in cui si riferiscano ad attività finanziarie e patrimoniali detenute in Paesi a "fiscalità privilegiata", rimandando al comma 2.

5. L'interpretazione della norma (e, in particolare, per quel che riguarda il caso di specie, del comma 2 *bis*, che introduce una prima fattispecie di raddoppio dei termini)

ha da subito posto una problematica inerente il profilo temporale, relativamente alla successione delle leggi nel tempo ed alla possibile applicazione in senso retroattivo, in ordine alle quali risulta dirimente, come si è detto, l'inquadramento della norma tra quelle di natura procedimentale o sostanziale.

5.1. Una parte della giurisprudenza ha sposato, sulla scorta di una interpretazione teleologicamente orientata, l'impostazione "procedimentalistica", che legittima una applicazione retroattiva.

Tale tesi muove dal plurimo e concorrente rilievo:

a) che, sul *piano testuale* (incentrato sul "significato proprio delle parole secondo la connessione di esse": cfr. art. 12, comma 1, prima parte prel.), l'art. 12, comma 2 in esame è destinato espressamente ad operare "in deroga ad ogni vigente disposizione di legge": postulando, con ciò, una *attitudine derogatoria generale* della regola che, nella coerente prospettiva di una *interpretazione (necessariamente) estensiva*, marcherebbe la prevalenza (anche) *sull'ordinario* canone di irretroattività delle leggi previsto, in termini generali, dall'art. 11 prel., e, in ambito tributario, specificamente dall'art. 3, comma 1, della L. n. 212/2000, recante il c.d. Statuto dei diritti del contribuente, e dall'art. 3, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997 con riferimento alla disciplina delle sanzioni);

b) che, sul piano teleologico (cioè in relazione alla presumibile "intenzione del legislatore", ricostruita in base al complessivo quadro normativo di riferimento: cfr. art. 12, comma 1, seconda parte prel.) la regola sarebbe preordinata alla disciplina dell'azione complessivamente preordinata alla emersione del fenomeno di illegittima esportazione e detenzione di capitali all'estero, con conseguente abusiva sottrazione all'imposizione fiscale, operando, per tal via, non già sul piano *sostanziale* dei presupposti dell'imposta, ma su quello *procedimentale* del relativo accertamento (agevolato, quanto al raddoppio dell'ordinaria

tempistica decadenziale, dalle stesse modalità della condotta, che legittimano una presunzione di evasione);

c) che, per giunta, neppure si tratterebbe di applicazione propriamente retroattiva, in quanto l'applicazione della regola non determinerebbe una *modifica sostanziale della posizione soggettiva del contribuente* (Cass., sez. trib., 28 novembre 2018, n. 30742; in senso conforme, Comm. trib. reg. Lazio, 26 settembre 2017, n. 5563; Comm. trib. prov. di Treviso, 14 marzo 2017, n. 151);

d) che, in ogni caso, la retroattività si giustificerebbe in ragione della superiore esigenza di tutelare valori ed interessi costituzionalmente protetti, asseritamente prevalenti e tali da giustificare un "*potenziamento*", anche sotto un profilo temporale, dell'iniziativa fiscale.

Tale impostazione è stata espressamente avallata dall'Agenzia delle Entrate (con la circolare n. 6/E/2015, da ultimo ribadita con la circolare n. 7/E/2019 in materia di definizione agevolata dei processi verbali di contestazione di cui al D.L. n. 119/2018) ed è seguita da una parte della giurisprudenza di merito e di legittimità (Cass., sez. trib., 28 novembre 2018, n. 30742; in senso conforme, Comm. trib. reg. Lazio, 26 settembre 2017, n. 5563; Comm. trib. prov. di Treviso, 14 marzo 2017, n. 151).

5.2. L'opposta tesi "sostanzialistica" si muove, per contro, in una logica maggiormente garantistica. In particolare:

a) sul piano positivo, il raddoppio dei termini risulterebbe espressamente correlato al mancato superamento della presunzione di evasione di cui al precedente comma 2, che, per parte sua, strutturerebbe una presunzione legale relativa operante sul piano delle norme sostanziali (onde, pur esplicando i suoi effetti in sede contenziosa, la stessa inciderebbe su posizioni di diritto sostanziale, disponendo una regola particolare sull'onere della prova);

b) la scolpita attitudine derogatoria non apparirebbe dirimente (e, segnatamente, non

potrebbe intendersi riferita alla ordinaria *irretroattività* delle norme sostanziali), in quanto pur non essendo preclusa al legislatore fiscale la facoltà di introdurre norme retroattive - lo stesso dovrebbe avvenire (secondo la disciplina garantistica dello Statuto) con disposizione *espressa* (Cass., sez. trib., 9 dicembre 2009, n. 25722), tale non potendo ritenersi quella che postuli la mediazione, nei sensi chiariti, di un passaggio esegetico;

c) l'applicazione retroattiva comprometterebbe il diritto alla formazione della prova e, di conseguenza, il diritto di difesa costituzionalmente garantito (art. 24 Cost.), oltre al principio del legittimo affidamento (art. 97 Cost.) e al principio di certezza del diritto (art. 25, comma 2, Cost.): si dovrebbe, infatti, ammettere il (non ragionevole) corollario di far gravare sul contribuente un onere (per giunta particolarmente gravoso) di preconstituzione di una prova in assenza di un'apposita normativa che glielo imponesse, con il rischio di compromettere, in definitiva, il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

Tale tesi è sposata, tra le tante, da Cass. 21 dicembre 2018, n. 33223; Id., 2 febbraio 2018, n. 2662; Id., 30 gennaio 2019, n. 2562; Id., 25 febbraio 2019, n. 5471, con posizione allo stato prevalente.

6. Ritiene il Collegio che, nel perdurante contrasto - che sollecita prevedibilmente la prospettica rimessione della questione al giudice della nomofilachia - meriti di essere preferita la tesi del carattere meramente procedimentale dell'art. 2, comma 2 *bis*, con conseguente legittimità degli accertamenti effettuati, nel rispetto del termine raddoppiato, anche relativamente alle annualità di imposta anteriori al 2009.

Milita, in tal senso, anzitutto il carattere dichiaratamente *eccezionale e derogatorio* del meccanismo accertativo preordinato al "*contrasto ai paradisi fiscali*", ancorato all'operatività delle presunzioni di cui al comma 2 dell'art. 12.

Non sembra, in effetti, persuasivo l'assunto, valorizzato dall'appellata, che interpreta la

‘saldatura’ positiva tra il comma 2 e il comma 2 bis dell’art. 12 in esame (il quale ultimo, in effetti, è destinato ad operare soltanto quando l’accertamento sia “*basato sulla presunzione di cui al comma 2*”) nel senso che la (sicura e indiscussa) natura *sostanziale* della presunzione di evasione (inerente ai presupposti dell’imposta e alla capacità contributiva) si estenda anche alle modalità del relativo *accertamento* (che, di suo, evoca le *modalità*, tipicamente ed essenzialmente *procedimentali*, in cui si esercita e si dispiega, con moduli *formali*, l’attività impositiva).

La ridetta ‘saldatura’ va, semmai interpretata (anche alla luce della complessiva *ratio* dell’intervento normativo) nel senso, esattamente opposto, che la (sicura) *eccezionalità* dell’operatività della presunzione legale (che, con perentoria e generalizzante formula, la norma scolpisce in deroga ad ogni diversa previsione di legge) si trasmette (con pari e corrispondente attitudine derogatoria) alle relative modalità di accertamento.

Ne discende che la *voluntas legis* va acquisita nel senso che la violazione degli obblighi dichiarativi *in subiecta materia* (particolarmente insidiosa nella misura in cui si concreti nel ricorso a paradisi fiscali) non solo legittimi, *sul piano sostanziale*, una inversione dell’onere probatorio a favore del fisco, ma prefiguri, *sul piano procedimentale* e proprio *in correlazione* all’operatività della presunzione, una automatica estensione (anche in tal caso in deroga alla disciplina generale) dei tempi per l’esercizio del potere accertativo.

Per converso, prova troppo l’assunto che, ad opinare nei riassunti sensi, si finirebbe per conculcare il diritto di difesa del contribuente (il quale, al momento di sottrarsi all’obbligo dichiarativo, non sarebbe messo in condizioni di precostituirsi una adeguata prova che le somme non dichiarate non fossero, in realtà, state sottratte alla legittima tassazione, non potendo, in buona sostanza, ispirare la propria condotta alle modalità

operative di un possibile accertamento non ancora normativamente prefigurato); se così fosse, ad essere compromessa sarebbe non soltanto (a seguire gli esiti della cadenza argomentativa della tesi ‘sostanzialistica’) l’applicazione retroattiva della tempistica dell’accertamento, ma *prima ancora* la stessa *possibilità di applicazione* (anche nel rispetto dei termini ordinari di accertamento) *della presunzione legale* (che, per contro, non è - correttamente - messa in discussione).

In realtà, il diritto di difesa (che sorregge, sul piano assiologico) la conclusione avvertata, avallata dal primo giudice, appare non correttamente evocato, ove solo si consideri il contesto in cui si è trovato ad operare l’intervento normativo: la scelta di far ricorso a paradisi fiscali, accompagnata alla qualificata violazione degli obblighi dichiarativi, deve ritenersi, in quanto orientata alla violazione del canone di trasparenza fiscale, effettuata a proprio rischio e pericolo, il che giustifica non meno la (*indiscussa* per quanto *eccezionale* e *derogatoria*) operatività retroattiva di meccanismi impositivi orientati alla inversione dell’onere della prova che il (*correlato* e, perimenti, *derogatorio*) raddoppio dei termini.

Alla luce delle esposte conclusioni, l’appello dell’Ufficio merita di essere accolto.

7. in relazione alle questioni, rimaste assorbite in primo grado e riproposte in via devolutiva dalla parte appellata, vale complessivamente osservare:

a) che - relativamente ai profili di illegittimità derivata, correlati alla ventilata illegittimità del presupposto e prodromico diniego di accesso alla regolarizzazione - le relative questioni (affidate a separato giudizio, conclusosi con sentenza n. 1142/2017 della Commissione tributaria provinciale di Avellino, di rigetto del ricorso, non impugnata) devono ritenersi precluse dal giudicato formatosi *inter partes*;

b) che, quanto ai vizi propri, è destituita di fondamento la doglianza con la quale si lamenta la carenza di motivazione in ordine

alle modalità e agli esiti accertativi: la quale, per contro, emerge con puntuale attitudine giustificativa dal richiamo *per relationem* agli atti del procedimento, ben noti alla parte;

c) che parimenti infondata è la censura incentrata sulla pretesa violazione del c.d. principio di unitarietà dell'accertamento: e ciò, di là da ogni altro rilievo, in regione della chiarita specialità delle modalità accertative di cui all'art. 12 D.L. n. 78/2009, operanti in deroga alla disciplina ordinaria;

d) che infondata è anche la doglianza con la quale, prospettando la violazione del principio di doppia imposizione, si lamenta il mancato scomputo delle c.d. euroritenute sul maggior reddito accertato: e ciò in quanto l'appellata non ha offerto, a sostegno della eccezione, elementi probatori idonei a comprovare l'entità di tali versamenti (dovendosi incidentalmente osservare che non è esatto il rilievo della inapplicabilità dell'art. 165, commi I e 5 del Tuir, trattandosi concretamente di redditi di impresa);

e) che, da ultimo, è infondata la censura

con la quale si lamenta la violazione del principio di proporzionalità, in punto di irrogazione delle sanzioni: e ciò in quanto l'Ufficio ha dimostrato di aver fatto, sul punto, piana applicazione della normativa di riferimento, con applicazione del minimo edittale.

8. In definitiva, l'appello va accolto e, in integrale riforma della sentenza impugnata, va respinto il ricorso di primo grado, con integrale conferma dell'avviso di accertamento in contestazione.

Sussistono giustificati motivi, in considerazione dei perduranti contrasti giurisprudenziali in ordine alle questioni esaminate, per disporre l'integrale compensazione delle spese del doppio grado.

P.Q.M.

Accoglie l'appello e, per l'effetto, in riforma della sentenza impugnata: *a)* respinge l'originario ricorso; *b)* compensa le spese del doppio grado.

Accertamento

## **NULLO IL RECUPERO DELL'IVA SENZA PROVA DELLA CONSAPEVOLEZZA DELLA FRODE O DELLA SUA CONOSCIBILITÀ IN BASE ALL'ORDINARIA DILIGENZA**

Commissione Tributaria Provinciale Salerno,  
Sezione XI, 19 ottobre 2021, n. 2507

Pres. Russo - Rel. Mainenti

***Accertamento - Imposta sul valore aggiunto - Fatturazione - Operazioni soggettivamente inesistenti - Conoscenza della frode da parte del cessionario - Necessità - Conoscibilità della frode da parte del cessionario con l'ordinaria diligenza - Necessità - Prova a carico dell'Ufficio - Sussiste - Prova contraria - Ammissibilità - Diligenza ordinaria esigibile da un operatore accorto - Necessità***

*In materia di Iva il diniego della detrazione dell'imposta per l'acquisto di beni o servizi da ditta soggettivamente inesistente deve fondarsi sull'assunzione che l'acquirente sia consapevole della frode o avrebbe dovuto conoscerla adottando l'ordinaria diligenza. Da ciò discende che non può procedersi al diniego della detrazione dell'Iva nei seguenti casi: le forniture oggetto di contestazione siano state realmente ed effettivamente erogate dalla ditta cedente; il cessionario dimostri di non essere a conoscenza di tutte le anomalie ed irregolarità fiscali contestate dai verificatori al fornitore; prima di avviare la relazione commerciale con lo stesso fornitore il cessionario abbia svolto con esito positivo tutti i preventivi controlli sull'esistenza e compatibilità imprenditoriale del fornitore; manchino del tutto riscontri oggettivi tali da far stabilire che il cessionario potesse essere in condizione di sapere, operando con ordinaria diligenza, che il proprio fornitore effettivo non corrispondesse a quello cartolare.*

Svolgimento del processo

Sul ricorso n. 428/2021 depositato il 24/03/2021 avverso avviso di accertamento IVA - ALTRO 2015 contro Ag. Ent. Direzione Provinciale Salerno proposto dai ricorrenti E.P.C. Srl difeso da D.R.L.

Motivi della decisione

L'opposizione è fondata. Insussistenti vizi formali, va rilevato che il diniego della detrazione dell'Iva su acquisto di beni o servizi da soggetti che sono accusati d'aver operato in frode all'Iva deve fondarsi sull'assunzione che il contribuente fosse consapevole o avrebbe dovuto esser consapevole (con l'ordinaria diligenza) che la propria controparte commerciale stesse operando in frode.

La prospettazione dell'Agenzia delle Entrate si fonda, sostanzialmente, sul presupposto che la società ricorrente non poteva non sapere che la ditta fornitrice, "C & F di C.F." con sede in Napoli alla Trav. Mastellone snc, che ha fornito le materie prime (i materiali ferrosi), fosse in realtà un soggetto «fittizio» ed «interposto» e a tutti gli effetti inesistente sotto il punto di vista soggettivo: da ciò la conclusione della falsità soggettiva delle fatture e il conseguente recupero per indebita detrazione dell'Iva assolta nella relazione commerciale registrata col predetto fornitore C..

Senonché la ricorrente ha controdedotto che prima di avviare la relazione commerciale col fornitore di cui si discute ha proceduto con ogni diligenza.

Ed infatti:

a) fin dall'inizio dei rapporti commerciali



intrattenuti con la ditta C. ha proceduto a richiedere la visura camerale, con relativa iscrizione al registro delle Imprese, svolgendo verifica al fine di appurare esistenza, storia e compatibilità tra l'attività dichiarata e quella realmente svolta dal fornitore;

b) ha effettuato la visura protesti del fornitore C. con esito di non esistenza protesti del titolare della ditta Sig. F.C.;

c) ha effettuato la verifica della sussistenza della partita Iva della ditta fornitrice tramite il servizio fornito dall'Agenzia delle Entrate;

d) ha verificato l'esistenza della ditta fornitrice nel Web con verifica positiva in internet;

e) ha prestato attenzione all'indicazione in fattura delle operazioni svolte, che non è risultata mai generica;

f) per ogni ordine effettuato ha conservato fattura, documento di trasporto e soprattutto dati di provenienza della merce e della tracciabilità della stessa con il documento dell'acciaieria produttrice;

g) ha effettuato tutti i pagamenti con mezzi tracciabili per risalire al beneficiario.

La ricorrente ha dedotto altresì che le prestazioni in discussione sono state realmente

ed effettivamente erogate dalla ditta "C & F di C. F." e che non era a conoscenza di tutte le anomalie ed irregolarità fiscali contestate dai verificatori al fornitore; con l'aggiunta che in ragione di tutti i controlli preventivi da essa svolti prima di avviare la relazione commerciale con lo stesso fornitore, mancano del tutto riscontri oggettivi tali da far stabilire che la ricorrente potesse essere in condizione di sapere, operando con ordinaria diligenza, che il proprio fornitore effettivo non corrispondesse a quello cartolare e, in definitiva, che essa ricorrente non fosse in buona fede rispetto ad eventuali irregolarità del fornitore.

Le pur suggestive e diffuse argomentazioni esposte in memoria dall'Agenzia non scalfiscono ad avviso di questa Commissione il quadro ora rappresentato.

Da quanto precede discende la pronuncia in dispositivo. Spese compensate attesa la difficile leggibilità della situazione e la oggettiva controvertibilità della soluzione offerta.

P.Q.M.

Accoglie l'opposizione; compensa le spese.

Imposta di registro

## **IMPOSTA DI REGISTRO: NULLA LA CARTELLA DI PAGAMENTO NON PRECEDUTA DALL'AVVISO DI LIQUIDAZIONE**

**Commissione Tributaria Regionale Napoli,  
Sez. Staccata di Salerno  
Sezione IV, 16 aprile 2021, n. 3258  
Pres. De Luca - Rel. Cuoco**

***Imposta di registro - Registrazione d'ufficio - Necessità della notifica dell'avviso di liquidazione ai fini della riscossione - Sussiste - Omessa notifica dell'atto presupposto - Nullità della cartella di pagamento - Sussiste***

*In caso di registrazione d'ufficio di atti per i quali non vi sia stata richiesta delle parti, al fine di procedere alla iscrizione a ruolo e alla riscossione della relativa imposta, è indispensabile la preventiva notifica alle parti interessate dell'avviso di liquidazione. In caso contrario, l'omessa notifica dell'avviso di liquidazione determina l'illegittimità della pretesa e la nullità della successiva cartella di pagamento emessa dall'Agente della Riscossione. Se così non fosse si produrrebbe un ingiusto pregiudizio al contribuente, non avendo quest'ultimo, possibilità di verificare la correttezza del tributo preteso.*

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 5839/03/2018, depositata il 31 dicembre 2018, la Commissione Tributaria Provinciale di Salerno ha parzialmente accolto il ricorso proposto dalla A.s.p.a., avverso l'avviso di liquidazione ed irrogazione di sanzioni indicato in epigrafe, notificato dall'Agenzia del Territorio di Salerno, con il quale si richiedeva il pagamento dell'imposta di registro in relazione per la registrazione di atti giudiziari relativi agli

anni 2014 e 2015.

Propone appello il contribuente eccependo, quelli motivi di censura dell'atto, nella parte in cui la CTP non li ha accolti:

- l'irritualità della notificazione della cartella, effettuata a mezzo pec con formato non conforme;

- l'omessa notifica dell'atto presupposto, l'avviso di liquidazione e la conseguente violazione dell'art. 6, comma 5 della Legge 27 luglio 2000 n. 212, nella parte in cui prescrive che "l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente ... a fornire i chiarimenti necessari"

- il difetto di motivazione dell'atto impositivo;

- la violazione dell'art. 68 D. Lgs 546/92.

Con memoria depositata l'8 ottobre 2019, si è costituito l'Ufficio deducendo

- l'infondatezza dell'eccepito vizio procedimentale connesso all'utilizzo, nella notifica a mezzo pec di un formato (.pdf) non conforme a quello legale (.p7m);

- il difetto di legittimazione passiva in ordine alle contestazioni relative alla fase antecedente la riscossione; la perfetta conformità della cartella esattoriale a quanto disposto dall'art. 6 e 17, Legge 27 luglio 2000 n. 212 (Statuto del Contribuente);

- la genericità della contestazione relativa all'invocato difetto di motivazione della cartella, peraltro non supportato dall'allegazione dell'effettivo pregiudizio subito;

- l'irrilevanza della mancata indicazione analitica del calcolo degli interessi, che non determina un vizio della cartella di pagamento e del ruolo, in quanto tale indicazione non rientra né nel contenuto minimo della cartella di pagamento né tra gli elementi che ai sensi dell'art. 1 del D.m. n.

321/1999 devono necessariamente essere indicati nel ruolo.

Con successiva memoria, la società ha ulteriormente contestato la legittimità della costituzione dell' Agenzia a mezzo di avvocato del libero foro.

All'udienza odierna, la causa è stata decisa come da dispositivo.

#### Motivi della decisione

L'appello è solo parzialmente fondato.

Preliminarmente, con riferimento alla contestata legittimità della costituzione dell' Agenzia, appare opportuno precisare che il legislatore sia intervenuto sulla questione con l'art. 4-novies, del D.L. 30 aprile 2019, n. 34, conv. in legge 28 giugno 2019, con "Norma di interpretazione autentica in materia di difesa in giudizio dell' Agenzia delle entrate-Riscossione", in vigore dal 30 giugno, secondo la quale "il comma 8 dell' articolo 1 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, si interpreta nel senso che la disposizione dell' articolo 43, quarto comma, del testo unico di cui al regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611, si applica esclusivamente nei casi in cui l' Agenzia delle entrate-Riscossione, per la propria rappresentanza e difesa in giudizio, intende non avvalersi dell' Avvocatura dello Stato nei giudizi a quest'ultima riservati su base convenzionale; la medesima disposizione non si applica nei casi di indisponibilità della stessa Avvocatura dello Stato ad assumere il patrocinio".

In altri termini, "al di fuori della tipologia di controversie convenzionalmente riservate alla difesa dell' Avvocatura dello Stato, l'agenzia delle entrate-Riscossione può avvalersi, anche innanzi alla magistratura tributaria, di proprio personale interno, o di legali del libero foro, selezionati nel rispetto del Codice degli appalti pubblici ... senza dovere adottare apposita motivata delibera" ("Schede di lettura" parlamentari del 20 giugno 2019).

Quanto all' omessa notifica dell'atto presu-

posto (l'avviso di liquidazione), è necessario rilevare che l'art. 54 del Testo Unico Imposta di Registro (D.P.R. 131/1986), rubricato "Riscossione dell'imposta in sede di registrazione", dispone che: "3. *Per gli altri atti degli organi giurisdizionali il pagamento dell'imposta deve essere effettuato, entro il termine di cui al comma 5 (60 giorni N.D.R.), dalle parti in causa o dai soggetti nel cui interesse è richiesta la registrazione.....*5. *Quando la registrazione deve essere eseguita d'ufficio a norma dell'art. 15, l'ufficio del registro notifica apposito avviso di liquidazione al soggetto o ad uno dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta, con invito ad effettuare entro il termine di sessanta giorni il pagamento dell'imposta e, se dallo stesso dovuta, della pena pecuniaria irrogata per omessa richiesta di registrazione. Nell'avviso devono essere indicati gli estremi dell'atto da registrare o il fatto da denunciare e la somma da pagare*". Orbene, è evidente che l' omessa notifica dell'avviso di liquidazione da parte dell'Ente impositore, quale atto prodromico indispensabile per poter iscrivere a ruolo l'imposta di registro, determini l'illegittimità della successiva cartella di pagamento emessa dall'Agente di Riscossione. Diversamente, il contribuente verrebbe privato della facoltà di verificare la correttezza della richiesta dell'amministrazione (Cassazione civile sez. VI, 23/10/2018, n. 26731).

Ne discende, pertanto, l'annullamento della cartella per la quale non è stato notificato il previo avviso di liquidazione (n. 92672014 per euro 566,17).

Infine, le altre cartelle sono conformi alla struttura tipica prescritta dal regolamento approvato con decreto del Ministro delle Finanze del 3/9/99 n. 321 avendo indicato, in particolare, l'ente creditore, il codice fiscale ed i dati del debitore, gli anni di riferimento del credito, gli elementi sulla base dei quali è stata effettuata l'iscrizione a ruolo, l'importo di ogni articolo di ruolo, l'ammontare dovuto a titolo di sanzioni, il totale degli importi iscritti a ruolo. E tanto dà conto anche dell'infondatezza dell'ecce-

pito vizio di motivazione, atteso, peraltro, la concreta possibilità che ha avuto il contribuente di approntare le sue difese.

Quanto ai pretesi vizi propri dell'atto impugnato è sufficiente ribadire che il contenuto predeterminato dell'avviso e la fonte legale del tasso di interesse applicato permette al contribuente di comprendere la pretesa e sindacarne la legittimità. Per cui, in assenza di una specifica contestazione (diretta a censurare il calcolo, evidenziando l'errore del concessionario), il motivo di censura

deve essere rigettato.

Il parziale accoglimento (nei limiti della cartella priva dell'atto presupposto) giustifica l'integrale compensazione tra le parti delle spese di lite.

P.Q.M.

Accoglie l'appello nei limiti di cui in motivazione; compensa integralmente tra le parti le spese di lite.

## **L'AVVISO DI LIQUIDAZIONE MOTIVATO *PER RELATIONEM* NON RENDE OBBLIGATORIA L'ALLEGAZIONE DEL DECRETO INGIUNTIVO CUI RINVIA**

**Commissione Tributaria Regionale Napoli,  
Sez. Staccata di Salerno  
Sezione V, 5 maggio 2021, n. 3807  
Pres. Nicoletta - Rel. Tringali**

***I. Imposta di registro - Avviso di liquidazione - Sottoscrizione da parte di funzionario diverso da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo - Contestazione del difetto di firma da parte del ricorrente - Onere gravante sull'Ufficio di provare l'esistenza della delega - Sussiste - Produzione di valida delega di firma effettuata solo nel giudizio di appello - Ammissibilità - Sussiste***

***II. Avviso di liquidazione - Atto presupposto - Decreto ingiuntivo conosciuto dal contribuente - Motivazione per relationem - Obbligo di allegazione - Non sussiste***

***III. Imposta di registro - Imposta da applicare con riferimento al negozio enunciato - È pari alle prestazioni oggetto di decreto ingiuntivo***

*I. L'ufficio impositore può fornire anche in appello adeguata prova in ordine alla delega conferita al funzionario che ha sottoscritto l'avviso di liquidazione depositando la documentazione a supporto.*

*II. È legittimo l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro che non porti in allegato il provvedimento giudiziario tassato, perché conosciuto dal contribuente, trattandosi di registrazione di decreto ingiuntivo emesso su richiesta dello stesso.*

*III. Se l'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell'autorità giudiziaria elencati nel decreto sul registro, l'imposta si applica solo sul valore oggetto di ingiunzione. Detto altrimenti, deve essere tassato l'importo relativo alle prestazioni non eseguite e ingiunte al debitore, indipendentemente dall'intero ammontare contenuto nell'atto enunciato.*

### Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno ha proposto appello avverso sentenza n. 2927/2019, depositata in data 15.10.2019 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, che ha accolto in parte, con compensazione delle spese di giudizio (con il solo riconoscimento del rimborso del cut), il ricorso proposto avverso l'avviso di liquidazione in epigrafe, per imposta di registro su atti giudiziari (decreto ingiuntivo).

I primi giudici hanno posto a fondamento del loro convincimento la considerazione della fondatezza dell'eccepito difetto di sottoscrizione dell'avviso di liquidazione in quanto nello stesso non viene nemmeno citata la disposizione di servizio con la quale viene conferito il potere di firma da parte del direttore provinciale, (Vastarella Emilio), al direttore dell'Ufficio (Francesco

Sautariello) e né l'Ufficio ha depositato in giudizio la relativa disposizione di servizio; inoltre, i primi giudici hanno ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione per difetto di motivazione, in quanto non è stato allegato allo stesso il decreto ingiuntivo tassato.

La CTP, infine, ha affermato che *“la società ricorrente ha anche ventilato la richiesta di revisione del quantum debeatur evidenziando l'applicazione del principio di alternatività tra Iva e imposta di registro, ai sensi delle disposizioni contenute nell'art. 40 del TUR non opponendosi ad una corretta tassazione dell'atto”*. L'appellante, riepilogati i fatti di causa, censura la sentenza gravata siccome ingiusta e errata; deduce che l'avviso di liquidazione è stato legittimamente sottoscritto dal Capo Team Gestione e Controllo Atti, dal Capo Area Gestione e Controllo Atti, nonché dal Direttore dell'Ufficio Territoriale di Salerno (Sautariello) il quale è autorizzato a sottoscrivere l'atto in virtù di delega alla firma rilasciata dal Direttore Provinciale di Salerno con Atto dispositivo n. 2/2014 e relativa tabella allegata, che deposita.

L'appellante deduce che, nel caso in questione, l'avviso di liquidazione rispetta l'obbligo di motivazione, precisando che la riscossione dell'imposta è regolata dall'art. 54 del D.P.R. 131/86 il quale dispone che *“nell'avviso devono essere indicati gli estremi dell'atto da registrare o il fatto da denunciare e la somma da pagare”*, mentre non si richiede che venga indicato l'imponibile e l'aliquota applicata, cosa che nel caso di specie comunque è stata fatta.

Nel merito l'appellante precisa che la società A.L.s.r.l. presentava al Tribunale di Salerno ricorso per decreto ingiuntivo per ottenere il pagamento da parte della E.A.S. spa. della somma di € 420.880,23, oltre interessi di mora sulla somma complessiva di € 1.853.037,81, tenuto conto dei pagamenti parziali eseguiti.

Infatti, in data 29.1.2015 la G. s.r.l., la E.A.S. s.p.a. e la E.s.r.l. stipulavano un atto di transazione in relazione a un credito van-

tato dalla E.s.r.l. nei confronti della G.s.r.l. per € 2.053.037,81, e con tale atto transattivo la E.A.S.s.p.a. si accollava il debito della G. s.r.l. e la E.s.r.l., accordava alla E.A.S. s.p.a. uno sconto del 10% sul credito vantato a condizione che venissero rispettate le scadenze previste, e che a seguito di cessione di ramo d'azienda, la A.L. s.r.l. subentrava alla E. s.r.l. nella titolarità dei diritti vantati nei confronti della E.A.S. s.p.a..

L'appellante, relativamente alla tassazione degli interessi moratori, deduce che come chiarito con la circolare n. 34/2001 della Agenzia delle Entrate si applica l'imposta proporzionale di registro nella misura del 3%, in quanto riconducibili *“...al pagamento di somme...”* come previsto dall'art. 8, lett. b) della tariffa parte prima, allegata al T.U.R.; deduce che per il disposto dell'art. 15 del D.P.R. n. 633/72 non concorrono a formare la base imponibile IVA le somme dovute a titolo di interessi moratori e tale esclusione fa sì che non si possa applicare in tema di imposta di registro il principio dell'alternatività e, di conseguenza, la tassazione in misura fissa, per cui le stesse vanno assoggettate all'imposizione proporzionale del 3%.

Relativamente, invece, alla tassazione dell'atto enunciato (atto di transazione), l'appellante evidenzia che, ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 131/1986, qualora in un provvedimento dell'autorità giudiziaria venga enunciato un atto, l'imposta di registro si applica *“oltre che all'atto che si presenta alla registrazione anche alle disposizioni in esso enunciate”*. Evidenzia che la transazione è regolata dall'art. 29 del TUR., che stabilisce che *“Per le transazioni che non importano trasferimento di proprietà o trasferimento o costituzione di diritti reali l'imposta si applica in relazione agli obblighi di pagamento che ne derivano senza tenere conto degli obblighi di restituzione né di quelli estinti per effetto della transazione; se dalla transazione non derivano obblighi di pagamento l'imposta è dovuta in misura fissa”* e siccome nel caso in questione, si verte in tema di transazione non traslativa,

da cui derivano obblighi di pagamento, si applica l'imposta proporzionale di registro. Si è costituita la società A.L. S.r.l. con atto di controdeduzioni con le quali, riepilogati i fatti di causa, ha resistito al gravame riproponendo le difese del primo grado, sostenendo la legittimità della decisione dei primi giudici.

Evidenzia che l'unica firma presente sull'atto è quella del dott. Sautariello non supportata da valida delega che non può più essere depositata in appello in ossequio all'orientamento giurisprudenziale che permette la produzione in appello di nuovi documenti che non costituiscano nuove prove, salvo che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile; deduce che l'avviso di liquidazione che indichi soltanto la data ed il numero della sentenza civile oggetto della registrazione, senza allegarla, è illegittimo per difetto di motivazione.

In merito al principio di alternatività di cui all' art. 40 del D.P.R. 131/86 e art.8 della Tariffa allegata al TUR l'appellato evidenzia, inoltre, che nella stessa Circolare dell'Agenzia delle Entrate (C.M. n. 34/E del 2001) si legge che: *"ai decreti ingiuntivi originati da fattura è applicabile l'imposta di registro nella misura fissa di 250 mila lire, per il principio di alternatività di cui all'articolo 40 del testo unico dell'imposta di registro, approvato con D.P.R. 131/86, Un'ulteriore tassa fissa per l'enunciazione del negozio sottostante quanto l'atto enunciato, soggetto a Iva, non sia stato già registrato."*

In merito alla tassazione dell'atto di transazione, meramente enunciato nel decreto ingiuntivo, l'appellato evidenzia che l'importo capitale ingiunto dal Tribunale di Salerno (pari ad € 420.880,23) è già contenuto in quello oggetto di trattativa privata (pari ad € 1.847.734,02) e che il credito oggetto della scrittura privata risulta essere stato già assoggettato ad IVA e che sia il decreto ingiuntivo che l'atto di transazione in esso enunciato contengano pretese relative ad

importi fatturati, ossia già sottoposti all'imposta sul valore aggiunto, per cui l'accordo transattivo citato nel decreto ingiuntivo emesso dal Tribunale sconta l'imposta di registro in misura fissa e non proporzionale.

L'appellato, evidenzia, infine, la sproporzionata quantificazione della sanzione amministrativa rispetto all'ammontare delle imposte, determinata in assenza di qualsivoglia motivazione da parte dell'ente.

Conclude, pertanto, per il rigetto dell'appello, per la conferma della sentenza e per la dichiarazione di illegittimità dell'avviso di liquidazione impugnato, con vittoria di spese anche del presente giudizio

La causa è stata decisa come da dispositivo che segue.

#### Motivi della decisione

L'appello è solo parzialmente fondato e va accolto per quanto di ragione.

Riguardo la questione della carenza di prova di valida delega conferita al funzionario che ha firmato l'atto impositivo impugnato, oggetto di eccezione della contribuente riproposta in questo grado e posta a fondamento della propria decisione dai primi giudici, giova ricordare che, secondo il consolidato orientamento della S.C., in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e dell'art. 56 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (che, nel rinviare alla disciplina sulle imposte dei redditi, richiama implicitamente il citato art. 42) se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, con la precisazione che, se la sottoscrizione non è quella del titolare dell'ufficio, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore e la presenza della delega del titolare dell'ufficio (cfr Cass., Sez. 5, Sentenza n. 18758 del 05/09/2014).

E, già in precedenza, la S.C. aveva espresso

analogo principio evidenziando che, in caso di contestazione, incombe all’Agenzia delle Entrate l’onere di dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza di eventuale delega, trattandosi di un documento, se esistente, già in possesso dell’amministrazione finanziaria, mentre la distribuzione dell’onere della prova non può subire eccezioni e, pertanto, non è nemmeno consentito al giudice tributario di attivare d’ufficio poteri istruttori, in ragione del fatto che non sussiste l’impossibilità di una delle parti di acquisire i documenti in possesso dell’altra, mentre le parti possono sempre produrre, anche in appello, nuovi documenti nel rispetto del contraddittorio, ai sensi dell’art. 58, secondo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 14942 del 14/06/2013).

Nella fattispecie che ci occupa l’Amministrazione ha fornito adeguata prova - depositando il documento in questa sede di appello - di valida delega nei confronti del funzionario che ha sottoscritto l’atto, impiegato della carriera direttiva, come risulta dalla scheda anagrafica prodotta, e specificamente delegata in virtù di atto organizzativo n. 2/2014 ed allegata Tabella, avente efficacia temporale determinata e recante le ragioni di necessità che hanno giustificato l’adozione del provvedimento, senza contare che, peraltro, si tratta con ogni evidenza di una delega di firma e non di funzioni sicché gli atti in oggetto continuano ad essere diretta promanazione dell’autorità delegante.

Va inoltre disattesa anche la censura relativa al prospettato difetto motivazionale dell’atto impugnato, altra *ratio decidendi* della gravata pronuncia, in quanto, trattandosi di registrazione di decreto ingiuntivo emesso su richiesta della società ricorrente, dalla stessa, pertanto, perfettamente conosciuto, esso contiene elementi sufficienti alla comprensione della natura della pretesa.

L’opposto principio enunciato dai primi giudici - con il richiamo ad isolata pronuncia della Suprema Corte relativa, peraltro, a

differente ipotesi di registrazione di una sentenza - è contrastato dalle più chiare, recenti e condivisibili pronunce della medesima Corte (cfr. Sez. 5, Ordinanza n. 13402 del 1/7/2020; Sez. 5, Ordinanza n. 239 del 12/1/2021; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 9344 del 07/04/2021) che, in senso opposto, evidenziamo come l’obbligo di motivazione di cui all’art. 7 della Statuto del Contribuente non può comportare anche l’obbligo di materiale allegazione di atti o documenti dal contribuente conosciuti o, a maggior ragione, redatti dalla stessa parte ricorrente (come il ricorso per decreto ingiuntivo).

Dovendosi, pertanto, accogliere i motivi di appello relativi all’erronea applicazione degli enunciati principi da parte dei primi giudici; con conseguente annullamento dell’atto impugnato, viene ora in rilievo il merito della controversia, relativo alla corretta imposizione fiscale applicata con l’avviso di liquidazione.

L’Agenzia delle Entrate Ufficio di Salerno applica l’imposta di registro in misura del 3% sia in riferimento all’obbligazione principale, cioè l’importo del decreto ingiuntivo, e nella medesima misura sull’atto di transazione in esso enunciato, avente valori di € 1.847.734,02, per il suo intero ammontare.

Va premesso che al fine di verificare se l’operazione o le operazioni debbano essere assoggettate all’imposta di registro ed in quale misura, occorre aver riguardo alle disposizioni che a quelle operazioni sono dedicate nell’ambito della disciplina sull’imposta di registro.

La disciplina dell’imposta di registro è imperniata sul canone, stabilito dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, secondo cui “*l’imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici, degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*”; in tal modo, essa annette rilievo preminente, nell’imposizione del negozio, alla sua causa reale ad alla effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguita dai contraenti (espressamente in. Cass. 22 gennaio



2013, n. 1405; Cass. 20 dicembre 2012, n. 23584; Cass. 4-maggio 2007, 3 n. 10273; Cass. 7 luglio 2003 n. 10660; Cass. 25 febbraio 2002 n. 2713).

La norma in questione si pone, in ambito fiscale, in maniera complementare alla disposizione civilistica in tema di ermeneutica contrattuale di cui all'art. 1362 c.c. che, nell'interpretazione del contratto, fa carico all'interprete d'indagare quale sia stata la comune intenzioni delle parti e non limitarsi al senso letterale delle parole, a tal fine valutando il comportamento complessivo delle parti anche posteriore alla conclusione del contratto.

La Suprema Corte ha, più volte, chiarito che trattasi non soltanto di una norma interpretativa degli atti registrati, ma una disposizione intesa ad identificare l'elemento strutturale del rapporto giuridico tributario il quale è dato dall'oggetto e viene fatto coincidere con gli effetti-giuridici indicativi della capacità contributiva dei soggetti che compiono gli atti (cfr. Cass. n. 2713/2002). Inoltre, a mente dell'art. 22 D.P.R. 131/86 *“se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere tra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene, le enunciazioni, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate”*. Il terzo comma della medesima disposizione stabilisce espressamente che *“Se l'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell'autorità giudiziaria indicati nell'articolo 37, l'imposta si applica sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita”*.

Nel caso di specie, la pretesa azionata dalla società ricorrente con la procedura monitoria implica la enunciazione di un contratto di transazione che è soggetto a registrazione a termine fisso e l'art. 22 del D.P.R. n. 131 del 1986 si riferisce alla enunciazione di atti soggetti a registrazione.

Ai sensi dell'art. 5 del medesimo D.P.R. le scritture private non autenticate (come quella che qui occupa) sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposi-

zioni in esse contemplate sono relative a operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

Nella specie, invece, non si tratta, come sostenuto dall'appellato, di un credito fondato su fatture e quindi di prestazione già assoggettata ad IVA, bensì dell'attivazione in via giudiziale di autonomo titolo causale, rinveniente origine nell'atto di transazione relativo alla più complessa vicenda dell'accollo del debito, sconto del 10% sul credito accollato, dilazione di pagamento.

Ricorre una transazione con efficacia novativa quando risulti una situazione di oggettiva incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello originato nell'accordo transattivo, di guisa che dall'atto sorgano reciproche obbligazioni oggettivamente diverse da quelle preesistenti.

Cosicché si è ritenuto che *“al di fuori dell'ipotesi di un'espressa manifestazione di volontà delle parti in tal senso, il giudice di merito deve accertare se le parti, nel comporre l'originario rapporto litigioso, abbiano inteso o meno addivenire alla conclusione di un nuovo rapporto, costitutivo di autonome obbligazioni, ovvero se esse si siano limitate ad apportare modifiche alle obbligazioni preesistenti senza elidere il collegamento con il precedente contratto; il quale si pone come causa dell'accordo transattivo che, di regola, non è volto a trasformare il rapporto controverso”* (Cass. 15444/2011).

Nella ricostruzione della volontà delle parti emergente dall'atto transattivo non può darsi meramente rilievo all'aspetto ricognitivo/conservativo di un debito pregresso, in quanto, sotto il profilo dell'interpretazione letterale del negozio, lo stesso viene denominato “contratto di transazione” e, sotto l'aspetto della effettiva volontà delle parti si tratta di atto con il quale: premesso che la G.s.r.l. e la E.A.S.spa avevano già definito i progressi rapporti con precedente atto di transazione in virtù della quale quest'ultima si impegnava ad estinguere il debito con la G.s.r.l. in parte attraverso il subentro nella posizione debitoria di questa società

verso terzi per oltre 2.000.000 di euro; premesso ancora che la G.s.r.l. era debitrice della E.s.r.l. per € 2.053.037,49; il creditore E.s.r.l. rinunciava ad una parte del credito (nella misura del 10%), a fronte della fissazione di un termine finale di pagamento (in tre tranches entro e non oltre il 30.3.2015), con efficacia estintiva del debito della G.s.r.l. nei confronti della E. srl.

In altri termini si tratta di atto che, non limitandosi alla ricognizione del debito rinveniente causa nei rapporti rappresentati dalle fatture emesse tra le tre società, costituisce nuova ed autonoma fonte di regolamentazione dei reciproci rapporti, sulla base di accollo di debito, sconto e dilazioni di pagamento.

Di conseguenza, alcuna interferenza emerge con la disciplina di cui all'art. 40 del D.P.R. 131 del 1986 e con il principio di alternatività IVA registro ("atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto").

L'atto di transazione in questione, quindi, a norma degli art. 5 e 29 del D.P.R. 131 del 1986 - non avendo ad oggetto trasferimento di beni - è soggetto a registrazione in termine fisso e sconta l'imposta di registro in misura proporzionale e non fissa. Tuttavia, poiché, come già evidenziato, l'art. 22 terzo comma D.P.R. 131 del 1986 stabilisce espressamente che "*Se l'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell'autorità giudiziaria indicati nell'articolo 37, l'imposta si applica sulla parte dell'atto enunciato non ancora eseguita*", l'interpretazione della norma sopra richiamata secondo la recente giurisprudenza della Suprema Corte è quella secondo la quale deve essere soggetto a tassazione l'importo il cui pagamento viene ingiunto al debitore indipendentemente dall'intero ammontare dell'atto enunciato. Infatti, secondo Sez. 5, Sentenza n. 22230 del 30/10/2015, "*L'imposta di registro di un contratto enunciato in un atto giudiziario e non soggetto a registrazione a termine fisso si applica; a norma dell'art. 22, comma 3, del D.P.R. n. 131*

*del 1986, sulle sole prestazioni che, al tempo dell'uso, non siano state ancora eseguite.*"

Di conseguenza, la transazione qui enunciata va tassata nei limiti dell'importo ancora non pagato ed oggetto dell'ingiunzione di pagamento (€ 420.000,00).

Non sussistono ragioni di obiettiva incertezza normativa che giustificano l'ablazione delle sanzioni irrogate dall'Ente impositore. La reciproca soccombenza giustifica la integrale compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

Accoglie l'appello nei sensi di cui in motivazione e compensa le spese del grado.

**Motivazione per relationem legittima senza allegazione dell'atto presupposto se conosciuto dal contribuente**

**SOMMARIO:**

- 1. Fatto;**
- 2. Il principio di leale collaborazione e buona fede tra amministrazione finanziaria e contribuente;**
- 3. La motivazione per relationem;**
- 4. Il punto della giurisprudenza;**
- 5. La motivazione rafforzata nei procedimenti algoritmici;**
- 6. Osservazioni conclusive.**

**1. Fatto**

La fattispecie in esame origina dalla proposizione di un ricorso col quale viene impugnato un avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia delle Entrate di Salerno.

Diversi risultano i motivi di gravame tra cui: violazione dell'art. 42, D.P.R. n. 600/73; violazione dell'art. 7, l. n. 212/2000; violazione e falsa applicazione dell'art. 40 D.P.R. n. 131/86 e art. 8 tariffa allegata al Tur; violazione e falsa applicazione dell'art. 69 D.P.R. n. 131/86.

I giudici di *prime cure* accoglievano il ricorso ritenendo del tutto fondati i primi due motivi di gravame, in particolare, il difetto di sottoscrizione dell'atto, in quanto, non veniva neppure citata la disposizione di servizio con la quale viene conferito il potere di firma da parte del

direttore provinciale al direttore dell'Ufficio. Accoglieva, inoltre, l'eccezione relativa al difetto di motivazione dell'avviso di liquidazione al quale non era stato allegato il provvedimento giudiziario da cui discendeva la tassazione. L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Salerno proponeva appello avverso la sentenza dei primi Giudici.

L'appellante deduceva che, nel caso in questione, l'avviso di liquidazione rispettava l'obbligo di motivazione, precisando che la riscossione dell'imposta fosse regolata dall'art. 54 del D.P.R. 131/86 il quale dispone che nell'avviso devono essere indicati gli estremi dell'atto da registrare o il fatto da denunciare e la somma da pagare, mentre non si richiede che venga indicato l'imponibile e l'aliquota applicata, cosa che nel caso di specie comunque era stata fatta. L'adita Commissione Tributaria Regionale accoglieva parzialmente l'appello condividendo, tra le altre, la censura relativa al prospettato difetto motivazionale dell'atto impugnato, *altra ratio decidendi* della gravata pronuncia, in quanto, trattandosi di registrazione di decreto ingiuntivo emesso su richiesta della società ricorrente, dalla stessa, pertanto, perfettamente conosciuto, esso contiene elementi sufficienti alla comprensione della natura della pretesa.

## **2. Il principio di leale collaborazione e buona fede tra amministrazione finanziaria e contribuente**

Lo Statuto dei diritti del contribuente disciplina all'art. 10, l. n. 212/2000, il principio di leale collaborazione e buona fede, risentendo dell'influenza della l. n. 241/90 che ha consacrato la transizione da una amministrazione autoritativa ad una amministrazione partecipata <sup>(1)</sup>.

La disamina, allora, non può prescindere dall'art. 97 Cost. da leggersi in combinato disposto con gli artt. 1337 e 1338 c.c.

L'art. 97 Cost. offre cittadinanza al principio del buon andamento e della Pubblica Amministrazione e presuppone "*un modello di pubblica amministrazione permeato dai principi di correttezza e di buona amministrazione e un comportamento dei pubblici poteri consapevole dell'impatto che l'azione amministrativa produce sempre sulla sfera dei cittadini e delle imprese e che per questo deve essere orientato al confronto leale e rispettoso della libertà di determinazione negoziale dei privati*".

Il dovere di collaborazione e buona fede ha portata bilaterale, perché sorge nell'ambito di una relazione che, sebbene asimmetrica, è in

ogni caso partecipata ed in ragione di ciò esso si rivolge all'amministrazione e ai soggetti che a vario titolo intervengono nel procedimento (in questi termini si è espresso il Consiglio di Stato Consiglio di Stato ad. plen., 29/11/2021, (ud. 19/10/2021, dep. 29/11/2021), n.19, in *Foro. It.*, 2022, 2, III, 69).

Il privato, dunque, è titolare di un interesse giuridicamente protetto nei confronti della Pubblica Amministrazione da cui deriva l'obbligo di questa ultima di adempiere alle funzioni secondo i canoni della correttezza e della buona fede<sup>(2)</sup>.

## **3. La motivazione per *relationem***

Costituisce espressione del principio di leale collaborazione e buona fede, la motivazione del provvedimento amministrativo. Quest'ultima rappresenta un elemento costitutivo dell'avviso di accertamento <sup>(3)</sup>.

La motivazione, così come tradizionalmente intesa, rappresenta l'*iter* logico-giuridico seguito dall'Amministrazione finanziaria per addivenire alla determinazione finale <sup>(4)</sup>.

Il provvedimento amministrativo può, tuttavia, recare anche una motivazione *per relationem*, come previsto dall'art. 3, comma 3, della L. n. 241 del 1990 nelle ipotesi in cui il provvedimento sia preceduto e giustificato da atti istruttori in esso espressamente richiamati, resi disponibili alla parte incisa dall'esercizio del pubblico potere.

Peraltro, il concetto di disponibilità, di cui all'art. 3, L. n. 241 del 1990, non richiede, ai fini della legittimità della determinazione in concreto assunta, che l'atto amministrativo menzionato *per relationem* debba essere unito imprescindibilmente al documento o che il suo contenuto debba essere riportato testualmente nel corpo motivazionale, essendo sufficiente che esso sia reso disponibile per l'interessato, potendo essere acquisito utilizzando il procedimento di accesso ai documenti amministrativi.

A presidio dell'imparzialità amministrativa, anche lo Statuto introduce l'obbligo di motivazione dell'atto amministrativo richiamando espressamente l'art. 3, l. n. 241/1990 <sup>(5)</sup>, consentendo di fatto l'applicazione diretta dei principi e delle norme ivi enucleati, in tema di motivazione, anche al procedimento tributario <sup>(6)</sup>. La motivazione deve essere sufficiente, vale a dire deve soddisfare tutti gli aspetti per i quali è richiesta<sup>(7)</sup>, ponendo il destinatario dell'atto nella condizione di conoscere la pretesa in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità e la legittimità dell'azione amministrativa, sia di

contestare efficacemente l'*an* e il *quantum* <sup>(8)</sup>. Lo Statuto prevede, altresì, la motivazione *per relationem* ogniqualevolta si faccia riferimento ad un altro atto <sup>(9)</sup>; in tal caso l'atto richiamato deve essere allegato all'atto che lo richiama ovvero ne deve essere riprodotto il contenuto minimo <sup>(10)</sup>.

Infatti, il "buon andamento" dell'Amministrazione viene assicurato non solo mediante rapidità, semplicità ed efficacia degli atti emanati, ma anche con il rispetto della fiducia riposta dai cittadini e con la lealtà dell'*agere* amministrativo; il tutto viene garantito con l'esplicazione delle ragioni giuridiche e dei presupposti di fatto che hanno determinato l'adozione del provvedimento.

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*".

Ciò opera in ossequio ad un principio di economicità. Sul punto la Corte di Cassazione civile sez. trib. 10 febbraio 2016 n. 2614 "*in tema di accertamento tributario "per relationem", nella disciplina anteriore all'art. 7 della l. n. 212 del 2000 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*".

#### 4. Il punto della giurisprudenza

Come asserito dalla giurisprudenza di legittimità "la motivazione dell'avviso di accertamento risponde primariamente all'esigenza di salvaguardare i principi di ragionevolezza, imparzialità e proporzionalità dell'*agere* dell'amministrazione finanziaria; in secondo luogo, è diretta a garantire il pieno esercizio del diritto di difesa, ponendo il contribuente, fin dal momento della notificazione del provvedimento, in condizione di contestarlo scegliendo un'adeguata linea difensiva.

Per queste ragioni l'atto impositivo, per essere conforme alla legge, può basarsi su elementi concorrenti, ma non su dati contrastanti, che lasciano l'Amministrazione arbitra di scegliere, nel corso della procedura contenziosa, la ragio-

ne giustificatrice della pretesa che più le convenga secondo le circostanze, con la conseguenza che l'atto è nullo qualora la motivazione sia contraddittoria e non presenti il necessario carattere di univocità <sup>(11)</sup>.

Nell'ambito dell'accertamento della violazione, è ammessa la motivazione *per relationem*, ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, sempre che questi ultimi siano allegati all'atto notificato, permettendo di riprodurre il contenuto essenziale. Pertanto, ai fini della validità della motivazione, i documenti richiamati devono essere conosciuti o conoscibili dal contribuente, in modo da consentirgli la comprensione delle ragioni della amministrazione e la conseguente possibilità di esercitare il suo diritto di difesa <sup>(12)</sup>.

#### 5. La motivazione rafforzata nei procedimenti algoritmici

Per determinate tipologie di accertamento ovvero quelle basate su procedimenti cd. algoritmici, è stata prevista una "doppia motivazione" o motivazione "rafforzata" con riferimento alle ragioni di superamento delle giustificazioni dedotte dal contribuente in sede di contraddittorio, nonché alla corretta ripartizione dell'onere probatorio <sup>(13)</sup>.

Il diritto di essere ascoltati comporta che l'amministrazione valuti le osservazioni del contribuente dandone puntuale indicazione nella motivazione <sup>(14)</sup>.

L'Ufficio, dunque, è obbligato ad argomentare punto per punto sulle difese del contribuente ed a trasporre le considerazioni sotto il profilo motivazionale <sup>(15)</sup>. Ne deriva, dunque, uno stretto collegamento tra le risultanze del contraddittorio e la motivazione del provvedimento, sicché l'esito del contraddittorio ne diviene parte essenziale.

Come argomentato dalla stessa giurisprudenza, la motivazione rafforzata rappresenta un obbligo conseguente all'attivazione del contraddittorio; con il fine di evitare che la fase dialettica sia attivata esclusivamente per non incorrere in violazione di legge, senza, tuttavia, ascoltare in concreto le ragioni del contribuente.

#### 6. Osservazioni conclusive

La motivazione *per relationem*, per essere legittima, deve consentire di valutare la completezza e logicità del percorso seguito dall'Amministrazione finanziaria per addivenire alla determinazione finale, sulla base degli elementi con-

tenuti nell'atto al quale si opera il rinvio e che diviene, così, parte integrante dell'atto da motivare, sicché, le deduzioni contenute nell'atto cui è fatto rinvio.

In tal senso, la pronuncia in commento evidenzia che la motivazione, anche nella forma *per relationem*, deve consentire al contribuente di avere contezza delle ragioni di fatto e diritto sottese alla pretesa, ma anche la somma che il contribuente deve corrispondere.

La sentenza in commento fa salva, tuttavia, l'ipotesi di "pregressa conoscenza dell'atto", in quanto nella fattispecie il decreto ingiuntivo è stato emesso a seguito della proposizione del ricorso redatto dalla parte (nella fattispecie appellata), pertanto, non sussiste l'obbligo di materiale allegazione di atti o documenti dal contribuente conosciuti o, a maggior ragione, redatti (come il ricorso per decreto ingiuntivo). In tal modo, derogando al dettato letterale dell'art. 7, l. n. 212/2000, che prescrive l'obbligo di allegazione all'atto.

Probabilmente la deroga risponde al cd. principio di economicità, ovvero, laddove, il contribuente abbia già avuto conoscenza dell'atto sarebbe una inutile appendice posta a carico dell'Amministrazione finanziaria l'allegazione dell'atto.

D'altronde, la leale collaborazione tra le parti comporta anche che l'Ufficio sia dispensato dall'allegazione di un atto, laddove già conosciuto dal contribuente, in linea con la cosiddetta dequotazione dei vizi formali, sicché la violazione di una norma non importa invalidità se è stato raggiunto lo scopo prefissato.

**Daniela Mendola**

#### Note

1. Secondo l'art. 10, l. n. 212/2000, i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della leale collaborazione e della buona fede. S. Zebri, *Principio di collaborazione e buona fede*, in *Azienditalia* 2021, 1, 2078; E. Traversa, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente nei principi e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2020, 3, 365; L. Pennisi, *Brevi note in tema di buona fede e sanzioni amministrative tributarie*, nota a Cass. Civ. Sez. V, n. 1538, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2019, 1, 417.

2. F. Nicolussi, F. Zecchin, *La natura relazionale della responsabilità "preprovvedimentale" della pubblica amministrazione. Autorità e affi-*

*damenti*, in *Europa e Diritto Privato*, 2021, 4,791, nota a Cassazione civile, 15 gennaio 2021, n.615, sez. un; S. Gianoncelli, *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2019, 2, 177.

3. Per ragioni di coerenza logico-giuridica la motivazione deve essere contestuale e non successiva alla parte dispositiva del provvedimento. Tuttavia, una parte della giurisprudenza amministrativa consente l'integrazione della motivazione in corso di giudizio e ciò sia nel caso di atti amministrativi vincolati sia nel caso di atti amministrativi discrezionali. Cfr. M. Ramajoli, *Il declino della decisione motivata*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2017, 3, 894.

4. L'art. 3 l. n. 241/1990 non si limita a fissare un obbligo generale di motivazione dei provvedimenti amministrativi, ma precisa anche quale debba essere il contenuto della stessa motivazione obbligatoria. La motivazione, infatti, deve contenere i "presupposti di fatto" e le "ragioni giuridiche" fondanti la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria procedimentale.

5. T.A.R. Campania Napoli, Sez. V, 03/01/2023, n. 28

6. G. Bertone, *Lo Statuto dei diritti del contribuente (2009 – 2015)*, in *Diritto e pratica tributaria*, 4, 2016

7. A. M. Sandulli, *Diritto amministrativo*, Napoli, 1974, *passim*.

8. R. Poli, *Diritto alla prova scientifica, obbligo di motivazione e sindacato in sede di legittimità*, in *Giust. Civ.*, 2018, 2, 417; G. Tropea, *Motivazione del provvedimento e giudizio sul rapporto: derive e approdi*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2017, 4, 1235; A. SALVATI, *Adeguatezza e valutazione ex ante della motivazione dell'atto di accertamento*, in *Giurisprudenza Italiana*, 2014, 10, 2272-2274.

9. 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).

<sup>9</sup>. 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).

<sup>10</sup>. G. Carullo, *Decisione amministrativa e intelligenza artificiale*, in *Dir. Inf. Inf.*, 2021, 3, 431. Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 17/05/2023, n. 13620.

<sup>11</sup>. Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lazio Roma, Sez. II, Sentenza, 20/01/2023, n. 266.

<sup>12</sup>. D. Mendola, *Il nuovo redditometro e il rispetto della privacy*, nota a Cassazione civile, 04 luglio 2018, n.17485, sez. I in *Iltributario.it*,

1 ottobre 2018; ID., *Il procedimento di accertamento mediante l'uso di algoritmi contraddittorio endoprocedimentale nell'accertamento redditometrico*, in *Il tributario*, 17 maggio 2021.

<sup>13</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; A. Colli Vignarelli, *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 6.

<sup>14</sup>. M. Procopio, *Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale e la nullità conseguente al mancato riscontro alle osservazioni dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 6, 2305 ss

<sup>15</sup>. L'avviso di accertamento deve essere "specificatamente" motivato in relazione alle difese del contribuente. Cfr. Cass. n. 2239/2018; n. 2396/2018; Cass, Sez. Un. 26635/2009.

Imposta di registro

## **LA SENTENZA DI CONDANNA RESTITUTORIA È SOGGETTA ALL'IMPOSTA DI REGISTRO IN MISURA FISSA**

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno,  
Sezione XIII, 13 dicembre 2021, n. 3020**  
Pres. Sessa - Rel. Orilia

***Imposta di registro - Atti dell'autorità giudiziaria - Sentenza civile di risoluzione del contratto di permuta immobiliare - Disposta la retrocessione del bene permutato - Pronuncia con funzione meramente restitutoria - È tale - Applicazione dell'art. 8, lett. e) della Tariffa, D.P.R. n. 131 del 1986 - Sussiste - Tassazione in misura fissa - Sussiste***

*In ipotesi di risoluzione di un contratto di permuta con conseguente retrocessione del bene permutato, la sentenza emessa dall'autorità giudiziaria che ha disposto la restituzione del terreno permutato al ricorrente non integra alcun trasferimento di ricchezza ma ripristina la preesistente situazione patrimoniale delle parti. Non verificandosi, pertanto, alcun trasferimento immobiliare a seguito della emissione della predetta sentenza, trova applicazione l'imposta di registro in misura fissa secondo il disposto di cui all'art. 8, comma 1, lett. e) della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/86 e non quella proporzionale.*

### Svolgimento del processo

Il xxxxxxxx, così come difeso e rappresentato in atti, ricorreva avverso l'avviso di liquidazione dell'imposta irrogazione delle sanzioni n. 2018001/SC/000003772/0/004 col quale la quale gli veniva richiesto il pagamento di € 12.708,75 a titolo di imposta

principale di registro ed oneri correlati dovuti in relazione alla sentenza civile n. 000003772 emessa dal Tribunale di Salerno il 30.10.2018.

Parte ricorrente, premesse le circostanze che l'avevano indotto ad intentare la causa di cui alla predetta sentenza, lamentava la violazione e falsa applicazione dell'art. 8 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/86, nonché la carenza motivazionale dell'atto impugnato. In particolare rilevava che l'Ente accertatore, limitandosi unicamente ad un generico richiamo del citato art. 8, aveva richiesto il pagamento della imposta proporzionale prevista dalla lett. a) del comma 1 e non, come previsto dalla successiva lett. e), di quella in misura fissa (€ 200,00) dovuta per il caso di specie afferente alla risoluzione di un contratto.

Concludeva pertanto per l'annullamento dell'avviso di liquidazione qui opposto con richiesta di ricalcolo delle somme dovute.

Con vittoria delle spese di lite.

Resisteva l'Ufficio contrastando entrambe le eccezioni sollevate da controparte evidenziando la legittimità della propria pretesa, avanzata in applicazione dell'art. 8, c., lett. a) della Tariffa parte I allegata al D.P.R. n. 131/86 trattandosi, nel caso di specie, di trasferimento immobiliare.

Conseguentemente concludeva per il rigetto del ricorso con condanna della controparte al pagamento delle spese di giudizio.

### Motivi della decisione

Con l'atto qui impugnato, l'Agenzia delle Entrate ha assoggettato a tassazione, ex art. 8 della Tariffa parte I allegata al D.P.R. n. 131/86, la risoluzione del contratto di permuta e conseguente retrocessione del terre-

no permutato al ricorrente, applicando l'aliquota del 9% sul valore del terreno pari a 140.000,00.

L'appena citata disposizione normativa, alla lett. a), in relazione alle sentenze emesse dalla autorità ordinaria e speciale recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su immobili o su unità ovvero su altri beni e diritti, dispone la applicazione delle stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti. Alla lett. e) dispone, invece, la tassazione in misura fissa per la registrazione delle sentenze che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di denaro o beni, o la risoluzione di un contratto.

Ciò posto, nel caso di specie, atteso che la sentenza civile n. 3772/2018, emessa dal Tribunale di Salerno il 30.10.2018, ha disposto la restituzione del terreno permutato al ricorrente, è avviso di questa Commissione che non si sia concretizzato alcun trasferimento di ricchezza ma, piuttosto, che sia stata ripristinata la situazione patrimoniale delle parti preesistente all'atto di permuta sottoscritto tra quest'ultimo e la società.

Non essendovi stato pertanto, contrariamen-

te a quanto assunto dall'Ufficio, alcun trasferimento immobiliare a seguito della emissione della predetta sentenza; ritiene questo Organo giudicante che per la sua registrazione si renda applicabile il disposto di cui all'art. 8, comma 1, lett. e) della Tariffa parte I allegata al D.P.R. n. 131/868 e non quello di cui alla lett. a) dello stesso, così come preteso dall'Ente accertatore. Conseguentemente il ricorso va accolto e, per l'effetto, la pretesa tributaria qui opposta va rideterminata, così come richiesto dal ricorrente, nella misura fissa prevista dal sopra richiamato art. 8, comma 1, lett. e) della Tariffa parte I allegata al D.P.R. 131/86. Manda all'Ufficio per il ricalcolo delle imposte dovute e gli oneri accessori correlati. Le spese di giudizio seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e condanna l'AdE al pagamento delle spese di lite liquidate in € 800,00, oltre oneri di legge, se dovuti.



## **IN MATERIA DI PRESCRIZIONE NON OPERA LA SCISSIONE SOGGETTIVA DEGLI EFFETTI DELLA NOTIFICA DELL'ATTO**

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno,  
Sez. II, 14 gennaio 2021, n. 20**  
Pres. e Rel. Pezza

***Notificazioni - Tributi locali - Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani - Accertamento - Notifica di atto avente natura sostanziale - Eccepita prescrizione quinquennale della pretesa - Applicabilità della scissione degli effetti della notifica fra mittente e destinatario - Non sussiste***

*L'attività di accertamento della tassa rifiuti è certamente soggetta a termine di decadenza ma è soggetta altresì al termine di prescrizione quinquennale previsto dal Codice civile, con decorrenza dal momento in cui il diritto può essere azionato. Conseguente che, se alla data di emissione dell'avviso di accertamento il termine di prescrizione si sia già consumato, non rileva, ai fini di una possibile validità dell'atto, invocare il principio di scissione degli effetti della notifica fra mittente e destinatario che, in ogni caso, non trova applicazione agli atti sostanziali.*

### **Svolgimento del processo**

M.M. impugnava avviso di accertamento n. 451 del 6 dicembre 2019, notificato in data 17 gennaio 2020 dalla Gamma tributi s.r.l. per conto del Comune di Ascea ed avente ad oggetto il pagamento della tassa rifiuti relativa all'anno 2013, importo € 520,00. Eccepiva l'avvenuta prescrizione quinquennale del credito e concludeva per l'annullamento dell'atto impugnato con vittoria delle spese di lite.

Radicatasi la lite si costituiva in giudizio la Gamma Tributi e rilevava che in realtà trat-

tativi di omessa/infedele denuncia. Il termine per la presentazione della denuncia è fissato al venti gennaio dell'anno successivo a quello al quale è riferibile il tributo; nel caso in esame quindi il termine per adempiere scadeva il 20 gennaio 2014. Orbene la legge finanziaria 2007 stabilisce che il relativo avviso di accertamento deve essere notificato entro il quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento doveva essere effettuato.

Poiché la raccomandata era stata affidata alle poste entro l'anno 2019, non si era verificata alcuna decadenza, secondo il noto principio della scissione degli effetti della notifica. Concludeva per il rigetto del ricorso con vittoria di spese e competenze di lite, da attribuirsi al procuratore antistatario.

### **Motivi della decisione**

Osserva la Commissione che il tributo *de quo* è certamente soggetto al termine di decadenza indicato dall'Ente resistente, ma è soggetto anche al termine di prescrizione quinquennale previsto dal Codice civile, il quale comincia a decorrere dal momento in cui il diritto può essere azionato; cioè nel caso in esame dal 20 gennaio 2014. Ne consegue che alla data di emissione dell'atto impugnato (6 dicembre 2019) il termine di prescrizione si era già interamente consumato, anche perché in tema di diritto sostanziale non opera la scissione degli effetti della notifica. Pertanto, il ricorso deve essere accolto. Ragioni di giustizia sostanziale inducono alla completa compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

## **IN TEMA DI TERMINI DECADENZIALI È APPLICABILE LA SCISSIONE DEGLI EFFETTI DELLA NOTIFICA SIA AGLI ATTI SOSTANZIALI CHE A QUELLI PROCESSUALI**

**Commissione Tributaria Regionale Napoli,  
Sez. Staccata di Salerno  
Sezione II, 28 maggio 2021, n. 4524  
Pres. Albini - Rel. Itri**

***I. Notificazioni - Tributi locali - Accertamento tributi a carattere continuativo - Notifica di atto avente natura sostanziale - Intervenuta decadenza per inapplicabilità agli atti sostanziali della scissione degli effetti della notifica - Non sussiste - Applicabilità in tema di termini decadenziali del principio di scissione degli effetti della notifica a prescindere dalla natura dell'atto - Sussiste***

***II. Processo tributario - Documentazione probatoria prodotta in giudizio - Eccepita carenza di valore probatorio per difetto di autenticità - Mancato tempestivo disconoscimento ad opera della parte avversa - Fondatezza dell'eccezione - Non sussiste - Tardività dell'eccezione - Sussiste***

***III. Eccezione di inesistenza della notifica perché svolta dal servizio di poste private - Eccezione sollevata in sede di memorie in sede del giudizio di appello - Tardività dell'eccezione - Sussiste***

*I. Laddove venga in considerazione l'applicazione di termini decadenziali, il principio secondo cui gli effetti della notificazione eseguita a mezzo del servizio postale si producono, per il notificante, al momento della consegna del plico all'ufficio giudi-*

*ziario (ovvero al personale addetto al servizio postale) e, per il destinatario, al momento della ricezione dell'atto, trova applicazione sia con riferimento agli atti processuali che agli atti d'imposizione fiscale.*

*II. Il valore probatorio della documentazione fotostatica prodotta in giudizio non è subordinato all'attestazione di autenticità, trovando applicazione il disposto di cui all'art. 2712 c.c., che conferisce alle riproduzioni meccaniche la medesima efficacia probatoria riservata agli originali se colui contro il quale sono prodotte non ne discostasse tempestivamente la conformità all'originale.*

*III. L'eccezione di inesistenza della notificazione per essere stata la stessa eseguita dal servizio di poste private, senza che sia stata dimostrata l'esistenza in capo allo stesso delle autorizzazioni richieste dalla normativa di settore, sollevata per la prima volta nella memoria depositata in appello, è inammissibile perché tardiva alla stregua del disposto dell'art. 57, 2° comma D.Lgs. n. 546/1992, il quale, come è noto, prescrive che nel giudizio d'appello non possono proporsi nuove eccezioni tranne che non siano rilevabili d'ufficio.*

### **Svolgimento del processo**

Con ricorso datato 17.2.2020 la Sig.ra L. M. A. impugnava, convenendo in giudizio il comune di Campagna e il Concessionario per la riscossione, l'avviso d'accertamento del 28.11.2019, asserendo che la pretesa tributaria ad essa sottesa fosse illegittima per l'intervenuta decadenza, in quanto l'avviso

di accertamento per l'anno 2014 gli era stato notificato oltre il quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati effettuati o avrebbero dovuto essere effettuati.

Si costituiva in giudizio la società concessionaria, la quale rivendicava la legittimità del proprio operato rappresentando che l'impugnato avviso di accertamento era stato consegnato all'ufficio postale per la notifica in data 20/12/2019 e, quindi, in data precedente allo spirare del termine di decadenza.

La Commissione adita, con Sentenza n. 2021/2020, accoglieva il ricorso e per l'effetto annullava l'avviso di accertamento impugnato, ritenendo che nella fattispecie la notifica dell'atto fosse tardiva, non potendosi applicare il principio della scissione degli effetti della notifica tra notificante e notificato, trattandosi di tributi comunali di tipo continuativo per cui la notificazione si perfeziona alla data di ricezione da parte del destinatario, trattandosi di atto sostanziale e non meramente processuale.

Avverso la decisione ha proposto appello la s.p.a. N., deducendo l'erroneità della sentenza che non aveva ritenuto la decadenza evitata con la consegna del plico raccomandato il 29/12/2019.

Si è costituita in giudizio la contribuente, la quale, per un verso, ha ribadito la non applicabilità agli atti di natura sostanziale del principio della scissione degli effetti della notifica tra notificante e notificato e, per altro verso, ha dedotto che la documentazione allegata al fascicolo di causa dalla controparte, costituita in fogli di difficile lettura, risultava mancante di elementi da cui dedurre la data certa di consegna del plico postale, mancando sulla stessa la sottoscrizione di responsabili della spedizione che ne attestino l'autenticità e la conformità. Deduce, infine, la mancanza di prova in ordine all'autorizzazione del concessionario di avvalersi della posta privata.

Nelle memorie aggiuntive la contribuente deduce l'inesistenza della notifica per la mancanza di prova da parte della Società

appellante che il servizio di posta privata utilizzato avesse i requisiti richiesti dalla normativa di settore.

All'udienza del 20/05/2021, la causa è stata assegnata a sentenza.

#### Motivi della decisione

Ritiene il collegio che l'appello proposto dalla società concessionaria risulti fondato. La questione di diritto a base della controversia attiene all'applicazione nella specie del principio in base al quale per il notificante gli effetti della notificazione vanno riferiti alla data di spedizione o di consegna del plico all'Agente postale o all'agente notificatore, rimanendo irrilevante, ai fini del rispetto dei termini, l'eventuale ritardo nella ricezione del documento non imputabile al notificante.

Sostiene l'appellata che il principio della scissione degli effetti per il notificante e il destinatario della notifica, nei termini su esposti, trovi applicazione soltanto per i termini di decadenza processuali e non per quelli di natura sostanziale.

Deve evidenziarsi preliminarmente che nella fattispecie viene in considerazione un termine certamente di natura decadenziale. Infatti, la circostanza che per i tributi relativi ai rifiuti il termine di decadenza abbia la medesima durata di quello di prescrizione non elude la differenza ontologica tra i due istituti, riguardando il termine di decadenza l'esercizio del potere di accertamento e di imposizione, quello di prescrizione l'estinzione del diritto, il cui *dies a quo* di decorrenza va individuato nella notificazione dell'atto esecutivo o di riscossione.

Nella fattispecie, oggetto del giudizio è l'avviso di accertamento soggetto al termine di decadenza di cui all'art. 1, comma 161, L. n. 296/2006, alla cui stregua: *“Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o del parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, noti-*

*ficando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati a pena di decadenza, entro 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.”*

Trova, pertanto, sicura applicazione il principio graniticamente affermato dal giudice di legittimità, che, anche di recente (Cass. n. 3173/2020), così si è espresso: “Secondo il consolidato orientamento di questa Corte (Cass. n. 8867 del 2016, Casa. n. 22320 del 2014; Cass. n. 11457 del 2012; Cass. n. 1529§ del 2006), il principio secondo cui gli effetti della notificazione eseguita a mezzo del servizio postale si producono - per il notificante al momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario (ovvero al personale del servizio postale) e - per il destinatario - al momento della ricezione, trova applicazione con riferimento non solo agli atti processuali ma anche agli atti d'imposizione tributaria. Con la conseguenza che deve considerarsi tempestiva la spedizione dell'atto impositivo effettuata prima dello spirare del termine di decadenza gravante sull'Ufficio, a nulla rilevando che la consegna al destinatario sia in ipotesi avvenuta successivamente a tale scadenza. Ciò sul presupposto che il mancato verificarsi degli effetti della notificazione per il notificante non può essere fatto dipendere da un evento estraneo all'attività di impulso ed alla sfera organizzativa propria del medesimo, quale il tempo impiegato per la consegna ai destinatari dall'agente notificatore, al quale il plico sia stato consegnato in tempo utile.

Erra, pertanto, il giudice di primo grado nel ritenere non applicabile la c.d. scissione degli effetti per il notificante e il soggetto cui

la notifica è destinata.

Deduce l'appellata che la documentazione allegata al fascicolo di causa dalla controparte, costituita in fogli di difficile lettura, risultava mancante di elementi da cui dedurre la data certa di consegna del plico postale, mancando sulla stessa la sottoscrizione di responsabili della spedizione che ne attestino l'autenticità e la conformità. L'eccezione non coglie nel segno. Da una parte, infatti, dalla documentazione depositata dalla società concessionaria si evince con chiarezza la data di consegna della raccomandata all'ufficio, dall'altra, il valore probatorio della documentazione fotostatica non è subordinato all'attestazione di autenticità, trovando applicazione il disposto di cui all'art. 2712 c.c., che, come è noto, conferisce alle riproduzioni meccaniche la medesima efficacia probatoria riservata agli originali se colui contro il quale sono prodotte non ne disconosce tempestivamente la conformità all'originale.

Nella memoria depositata in appello la contribuente per la prima volta deduce l'inesistenza della notificazione per essere stata la stessa eseguita dal servizio di poste private, senza che sia stata dimostrata l'esistenza in capo allo stesso delle autorizzazioni richieste dalla normativa di settore.

L'eccezione è inammissibile perché tardiva alla stregua del disposto dell'art. 57, 2° comma D.Lgs. n. 546/1992, il quale, come è noto, prescrive che nel giudizio d'appello non possono proporsi nuove eccezioni tranne che non siano rilevabili d'ufficio.

Alla luce delle precedenti considerazioni, l'appello deve essere accolto con integrale riforma della sentenza di primo grado. Le spese di entrambi i gradi di giudizio seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione Regionale Per la Campania, II Sezione di Salerno, accoglie l'appello proposto dalla s.p.a. N.. Condanna la ricorrente a rimborsare all'appellante le spese

di entrambi i gradi di giudizio, liquidate per il primo grado in € 300,00 oltre accessori di legge, per il secondo grado in € 400,00, oltre C.U. e accessori di legge. Nulla per le spese nei confronti del Comune non costituito.

**Il principio di scissione soggettiva degli effetti della notificazione trova applicazione anche per gli atti concernenti i tributi locali a prescindere dalla loro natura**

## SOMMARIO

### 1. Descrizione sintetica del caso

### 2. La decadenza del potere accertativo dei tributi locali

### 3. I motivi della sentenza e le argomentazioni circa l'applicabilità del principio di scissione degli effetti della notifica nelle questioni riguardanti i tributi locali

### 4. Conclusioni

#### 1. Descrizione sintetica del caso

Il collegio di secondo grado della (già) Commissione Tributaria Regionale per la Campania, sezione staccata di Salerno, è stato chiamato ad esprimersi in tema di applicabilità del principio di scissione soggettiva degli effetti della notifica, in merito ad un avviso di accertamento avente ad oggetto tributi locali.

Il giudizio in questione trae origine dall'impugnazione di un avviso di accertamento del tributo TARI per l'anno 2014 (come meglio specificato nella parte motiva della sentenza in commento) con cui il difensore della parte ricorrente - in base a quanto si legge - avrebbe eccepito unicamente l'intervenuta decadenza, deducendo che la notifica dell'atto stesso, relativo a tributi risalenti all'anno 2014, si fosse perfezionata oltre il termine di cinque anni rispetto all'annualità in cui il contribuente avrebbe dovuto provvedere al versamento e/o alla dichiarazione del tributo in questione.

Costituitasi in giudizio la società affidataria del servizio di riscossione controdeduceva la legittimità del proprio operato, asserendo di aver consegnato all'ufficio postale il plico contenente l'avviso di accertamento in data 20/12/2019 e, dunque, entro il termine di decadenza scadente il 31/12/2019.

I giudici di *prime cure* ritenevano di dover ac-

cogliere il ricorso in ragione della non applicabilità del principio di scissione soggettiva degli effetti della notifica per le vicende riguardanti tributi locali.

La società affidataria della riscossione - Novares Spa - proponeva appello dinanzi la Commissione Tributaria Regionale per la Campania deducendo l'erroneità della sentenza impugnata e, sostanzialmente, reiterando le motivazioni controdedotte nel giudizio di primo grado.

La Commissione Tributaria Regionale adita ha ritenuto di accogliere integralmente l'appello proposto per i motivi e le argomentazioni che seguono in commento.

#### 2. La decadenza dal potere accertativo dei tributi locali

In primo luogo, al fine di poter valutare la correttezza dell'operato posto in essere dall'Ente locale, giova tener presente la disposizione normativa che disciplina l'attività accertativa dei Comuni e il termine decadenziale entro cui tale attività va espletata e perfezionata.

In base all'art. 1, comma 161, della L. 296 del 2006: *“Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati”*.

Venendo al caso in esame, dall'interpretazione letterale della norma si evince in maniera chiara che il Comune avrebbe dovuto notificare l'impugnato avviso di accertamento, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui i versamenti avrebbero dovuto essere effettuati e, dunque, entro il 31/12/2019, così come in effetti l'appellante società affidataria della riscossione afferma di aver fatto.

#### 3. I motivi della sentenza e le argomentazioni circa l'applicabilità del principio di scissione degli effetti della notifica nelle questioni riguardanti i tributi locali

Come giustamente evidenziato dal Collegio di *secondo grado* che ha emesso la sentenza in

commento la questione giuridica oggetto di contenzioso verte sul rispetto (o meno) del termine di decadenza da parte dell'Ente impositore; la circostanza che il termine decadenziale in questione, nel caso dei tributi locali, abbia la medesima durata del termine di prescrizione (quinquennale) non può eludere la differenza ontologica tra i due istituti, riguardando il termine di decadenza l'esercizio da parte dell'Ente del potere di accertamento.

In riferimento al termine di decadenza, dunque, in base all'orientamento giurisprudenziale fatto proprio dal Collegio giudicante, il principio di scissione soggettiva degli effetti della notificazione, sancito per gli atti processuali dalla Corte Costituzionale e per gli atti tributari dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/73, trova sempre applicazione anche nel caso dei tributi locali, a prescindere dalla peculiare natura recettizia degli atti di accertamento e, pertanto, ne consegue che per il rispetto del termine di decadenza dal poter accertativo assume rilevanza la data nella quale l'Ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell'atto e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente.

Le motivazioni in diritto addotte dal giudice relatore che ha redatto la sentenza in annotazione, successivamente, sono anche risultate conformi ai principi di diritto espressi dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione (Sent. n. 40543 del 17 dicembre 2021).

Tuttavia, la questione affrontata nella sentenza in commento non tratta l'applicabilità (o meno) del principio di scissione soggettiva degli effetti della notifica all'altro istituto soltanto citato nella sentenza stessa – la prescrizione per l'appunto – ancorché non essendo stata (la prescrizione) oggetto della *causa petendi* non poteva essere argomento di discernimento da parte del Collegio.

Volendo far chiarezza anche su tale argomento va anzitutto detto che, com'è noto, il diritto alla riscossione dei tributi locali si prescrive nel termine breve di cinque anni di cui alla lettera i), n. 4, dell'art. 2948 del codice civile; infatti i

tributi di cui trattasi comportano un obbligo di esecuzione periodico suscettibile di adempimento solo con decorso del tempo, in presenza di una *causa debendi* continuativa.

Orbene, ai fini prescrizionali, il principio della "scissione soggettiva" degli effetti della notifica (secondo cui la notificazione si perfeziona, per il notificante, alla data di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario e non a quella, successiva, di ricezione da parte del destinatario), enunciato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 477/2002, non trova spazio in presenza di negozi unilaterali recettizi, i quali, a norma dell'art. 1334 del codice civile, producono i loro effetti dal momento in cui vengono a conoscenza della persona a cui sono destinati, con la conseguenza che la consegna dell'atto da notificare non è idonea ad interrompere il decorso del termine prescrizionale del diritto fatto valere.

Non vi è dubbio che l'avviso di accertamento si qualifichi come atto recettizio di natura sostanziale e non come atto processuale, pertanto, ottemperando al principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite della S.C. di Cassazione (sent. 24822 del 09/12/2015) per gli avvisi di accertamento, ai soli fini della verifica del rispetto del termine di prescrizione, non può trovare applicazione il principio di scissione soggettiva degli effetti della notifica.

#### **4. Conclusioni**

In conclusione la sentenza emessa dai Giudici della sezione 2, della (già) Commissione Tributaria Regionale per la Campania, sezione staccata di Salerno, oggetto della presente annotazione, nell'esprimere il proprio giudizio in relazione ai soli fatti di causa appare del tutto condivisibile e conforme ai principi di diritto espressi anche dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione.

**Attilio de Pisapia**

Procedimento e processo

## **L'ERRORE COMMESSO DAL GIUDICE NELL'ATTIVITÀ VALUTATIVA IN ORDINE ALLE PROVE RACCOLTE NON INTEGRA L'ERRORE DI FATTO REVOCATORIO**

**Commissione Tributaria Regionale Napoli,  
Sez. Staccata di Salerno,  
Sezione IV, 12 marzo 2021, n. 2240  
Pres. Graziano - Rel. Di Maio**

***Processo tributario - Revocazione della sentenza - Denuncia di errore revocatorio - Requisiti dell'errore di fatto nella revocazione - Individuazione - Presunta erronea valutazione delle prove in atti da parte del giudice - Errore revocatorio - Esclusione***

*La revocazione è rimedio contro errori di fatto rilevanti per il giudizio sulla fondatezza della domanda e quindi tende ad ovviare alla ingiustizia come divergenza della decisione rispetto alla reale situazione di fatto. In particolare, l'errore di fatto previsto dall'art. 395, n. 4, del codice di procedura civile, idoneo a determinare la revocabilità delle sentenze, consiste in un'errata percezione ovvero in una svista materiale, tale da indurre il giudice a supporre l'esistenza o l'inesistenza di un fatto decisivo che risulti, invece, incontestabilmente escluso o accertato, alla stregua degli atti e dei documenti di causa, sempreché il fatto non abbia costituito oggetto di un punto controverso su cui il giudice si sia pronunciato. Tale errore di percezione in nessun modo può consistere in un'attività valutativa compiuta dal giudice in ordine a situazioni processuali esattamente percepite nella loro oggettività. Ne consegue che il vizio con il quale si imputi alla sentenza un'erronea valutazione delle prove raccolte è, di per sé, incompatibile con l'errore di fatto, essendo ascrivibile non già ad un errore di percezione, ma a un preteso errore di giudizio.*

Svolgimento del processo

In data 02/10/2017, l'Agente per la Riscossione notificava l'atto di intimazione di pagamento n. 250IPPN00338/2017, emesso a seguito di avviso di accertamento notificato dal Centro Operativo di Pescara, per il recupero a tassazione di somme per l'anno d'imposta 2010.

Con ricorso introduttivo, presentato il 30/11/2017, la parte proponeva opposizione avverso la suindicata intimazione di pagamento, eccependo l'illegittimità dell'avviso, la mancata allegazione degli atti prodromici, la mancata indicazione del calcolo degli interessi e l'errata imputazione del debito tributario al soggetto coobbligato.

Si costituiva in giudizio l'ufficio con note presentate in data 08/06/2018 prot. n. 2018/41957, per veder confermata la legittimità dell'operato dell'Amministrazione Finanziaria.

Con sentenza n. 751/01/18 del 5/7/2018, depositata il 19/7/2018, la Commissione Tributaria Provinciale di Avellino, in parziale accoglimento delle ragioni di D.S.A., accoglieva il ricorso della stessa, ritenendo per il resto pienamente giustificato l'operato dell'ufficio. L'ufficio, in data 18/01/2019, prestava acquiescenza in ordine alla posizione di D.S.S..

La parte appellava la decisione, contestando la sentenza per gli stessi motivi opposti con ricorso di primo grado. L'Ufficio con proprie controdeduzioni evidenziava, preliminarmente, l'inammissibilità dell'appello per mancanza di motivi specifici, limitandosi le parti a richiamare le argomentazioni svolte nel giudizio di prime cure.

Nel merito ribadiva la legittimità della pretesa erariale e la totale infondatezza delle

eccezioni mosse alla sentenza nonché all'atto impugnato.

Con sentenza n. 1000/02/2020 depositata in data 3 febbraio 2020 si sono pronunciati i giudici della CTR di Napoli sezione staccata di Salerno, rigettando l'appello e condannando la parte al pagamento delle spese di lite in favore dell'appellata Agenzia Entrate di Avellino, liquidate in complessivi € 1.000,00 oltre oneri come per legge.

Avverso la decisione del gravame di secondo grado, che confermava quella di primo grado, propone ricorso per revocazione il contribuente, adducendo la sussistenza di errori di fatto decisivi che avrebbero riguardato i documenti di causa. Controparte affida la proposizione del ricorso per revocazione ad un unico "errore di fatto": la sentenza in oggetto è affetta da errore revocatorio per "svista percettiva sull'intero oggetto del contendere".

All'udienza del 19 febbraio 2021 il Collegio tratteneva la causa in decisione.

#### Motivi della decisione

Il ricorso per revocazione è inammissibile per mancanza dei presupposti di legge.

Ritiene il Collegio che la revocazione è rimedio contro errori di fatto rilevanti per il giudizio sulla fondatezza della domanda e quindi tende ad ovviare alla "ingiustizia come divergenza della decisione rispetto alla reale situazione di fatto" mentre "l'ingiustizia determinata dalla erronea decisione in diritto viene invece assorbita dal controllo in Cassazione".

In buona sostanza si può dire che la revocazione è un mezzo di impugnazione a carattere eccezionale, previsto dalla legge quale estrema garanzia di tutela nei confronti di sentenze affette da vizi particolarmente gravi o che, comunque, presentano "indici o sintomi di ingiustizia".

Con essa si sollecita allo stesso giudice che ha emesso la sentenza impugnata la sostituzione di quest'ultima per alcuni motivi tassativamente indicati dalla legge. Perciò, in generale, a tale istituto è attribuito il ruolo

di rimedio contro l'ingiustizia della sentenza non appellabile o non più appellabile, sulla base di specifici motivi che il legislatore, nella sua discrezionalità, ha disposto in un elenco tassativo valutandoli di particolare gravità.

Occorre sottolineare che l'errore di fatto previsto dall'art. 395, n. 4), del codice di procedura civile, idoneo a determinare la revocabilità delle sentenze, consiste in un'errata percezione ovvero in una svista materiale, tale da indurre il giudice a supporre l'esistenza o l'inesistenza di un fatto decisivo che risulti, invece, incontestabilmente escluso o accertato, alla stregua degli atti e dei documenti di causa, sempreché il fatto non abbia costituito oggetto di un punto controverso su cui il giudice si sia pronunciato.

Tale errore di percezione in nessun modo può consistere in un'attività valutativa compiuta dal giudice in ordine a situazioni processuali esattamente percepite nella loro oggettività. La Cassazione, con sentenza n. 8828/2017 afferma che "l'errore di fatto, quale motivo di revocazione della sentenza ai sensi dell'articolo 395 n. 4 c.p.c., deve consistere in una falsa percezione di quanto emerge dagli atti sottoposti al suo giudizio, concretatasi in una svista materiale su circostanze decisive, emergenti direttamente dagli atti con carattere di assoluta immediatezza e semplice e concreta rilevabilità, con esclusione di ogni apprezzamento in ordine alla valutazione in diritto delle risultanze processuali. Ne consegue che il vizio con il quale si imputi alla sentenza un'erronea valutazione delle prove raccolte è, di per sé, incompatibile con l'errore di fatto, essendo ascrivibile non già ad un errore di percezione, ma di un preteso errore di giudizio".

Ancora, si è affermato in giurisprudenza che "in generale l'errore non può riguardare la violazione o falsa applicazione di norme giuridiche ovvero la valutazione e l'interpretazione dei fatti storici; deve avere i caratteri dell'assoluta evidenza e della semplice rilevabilità sulla base del solo raffronto tra la sentenza impugnata e gli atti e i



documenti di causa, senza necessità di argomentazioni induttive o di particolari indagini ermeneutiche; deve essere essenziale e decisivo, nel senso che tra la percezione asseritamente erronea da parte del giudice e la decisione da lui emessa deve esistere un nesso causale tale che senza l'errore la pronuncia sarebbe stata diversa. (tra le ultime v. Cass. n. 14656 del 2017)".

Il rimedio della revocazione ha natura straordinaria e, per consolidata giurisprudenza (*ex multis*, Cons. Stato, V, 5 maggio 2016, n. 1824), l'errore di fatto idoneo a fondare la domanda di revocazione, ai sensi del combinato disposto degli articoli 106 Cod. proc. amm. e 395 n. 4 Cod. proc. civ., deve rispondere a tre requisiti: a) derivare da una pura e semplice errata od omessa percezione del contenuto meramente materiale degli atti del giudizio, la quale abbia indotto l'organo giudicante a decidere sulla base di un falso presupposto fattuale, ritenendo così un fatto documentale escluso, ovvero inesistente un fatto documentale provato; b) attenere ad un punto non controverso e sul quale la decisione non abbia espressamente motivato; c) essere stato un elemento decisivo della decisione da revocare, necessitando perciò un rapporto di causalità tra l'erronea presupposizione e la pronuncia stessa (cfr. Cons. Stato, IV, 14 maggio 2015, n. 2431).

Il numero 4 dell'articolo 395 c.p.c., che giustifica la revocazione della sentenza ove la stessa sia stata emanata in conseguenza di un errore di fatto risultante dagli atti o dai documenti di causa, non può essere tuttavia applicato - per pacifico orientamento giurisprudenziale di legittimità, richiamato anche dalla pronuncia in commento - all'attività di valutazione delle prove, siano esse documentali o dichiarative, offerte nel corso dei vari gradi di giudizio. La disposizione è chiara nel senso di riconoscere tale tipologia di errore soltanto allorché la decisione sia fondata sulla scorta di un fatto incontestabilmente falso ovvero allorquando non sia stato considerato un fatto assolutamente vero, sempre che - in entrambe le

ipotesi - tali fatti non abbiano espressamente rappresentato un punto controverso oggetto di discussione tra le parti.

Nel caso di specie si rileva la insussistenza dei motivi del n. 4) (errore di fatto) per cui può essere invocata la revocazione ordinaria. Il ricorso deve perciò considerarsi inammissibile. La decisione assunta è, infatti, la risultante di un insieme chiaro di elementi probatori esaminati con puntualità sia dal collegio giudicante, che dai precedenti giudici di primo grado, e che ha portato in entrambi i casi a rigettare le domande del contribuente (ricorrente e appellante).

Con la sentenza di secondo grado i giudici legittimamente ritengono fondata l'eccezione di inammissibilità dell'appello sollevata dall'Ufficio ritendendo: "... pacifico che l'appellante a norma dell'art. 53 D.Lgs. n. 546/92 deve indicare in maniera specifica i motivi di appello, ossia deve indicare le ragioni per le quali ritiene errata o viziata la sentenza di primo grado. Le appellanti invece si sono dilungate in una generica e prolissa esposizione dei fatti, senza in alcun modo spiegare le ragioni giuridiche per le quali sarebbe errata la sentenza impugnata, avverso la quale non hanno mosso specifiche censure.

La Corte Suprema afferma che "il nuovo testo degli artt. 342 e 434 c.p.c. esige che le questioni e i punti contestati della sentenza impugnata siano chiaramente enucleati e con essi le relative doglianze; per cui, se il nodo critico è nella ricostruzione del fatto, esso deve essere indicato con la necessaria chiarezza, così come l'eventuale violazione di legge" (Sent. n. 2719/17) ed ancora che: gli artt. 342 e ss., infatti, vanno interpretati nel senso che «l'impugnazione deve contenere, a pena di inammissibilità, una chiara individuazione delle questioni e dei punti contestati della sentenza impugnata e, con essi, delle relative doglianze, affiancando alla parte volitiva, una parte argomentativa che confuti e contrasti le ragioni addotte dal primo giudice, senza che occorra l'utilizzo di particolari forme sacramentali o la redazione di un progetto alternativo di decisione

da contrapporre a quella di primo grado, ovvero la trascrizione totale o parziale della sentenza appellata, tenuto conto della permanente natura di *revisio prioris instantiae* del giudizio di appello, il quale mantiene la sua diversità rispetto alle impugnazioni a critica vincolata». (Cass. 30.05.2018, n. 13535; Cass., 19.03.2019, n. 7675).

Ma allo stesso tempo i giudici però pur riconoscendo l'inammissibilità dell'appello per mancanza di motivi specifici, nel merito sottolineano che: "In ogni caso nessuna censura può essere mossa all'impugnata sentenza. Infatti le eccezioni sollevate dalle appellanti avverso l'avviso di accertamento, atto presupposto a quello d'intimazione impugnato in questa sede, sono del tutto inammissibili, perché esse sono state già respinte con la sentenza della CTP di Avellino che ha rigettato il ricorso delle contribuenti avverso il suddetto avviso di accertamento. Non è ammissibile, pertanto, riproporre ora le medesime questioni già valutate e decise da altro giudice".

Infatti, a conferma di quanto sostenuto dai giudici, si rammenta che le eccezioni relative alla presunta illegittimità della sottoscrizione dell'atto presupposto eccezioni di carattere formale, peraltro del tutto infondate e pretestuose, già formulate in sede di ricorso avverso l'avviso di accertamento n. 250TEFM000486 (da cui scaturisce l'intimazione di pagamento oggetto della presente controversia), e riproposte in questa sede, sono state oggetto giudizio, sia da parte dei giudici di primo che di secondo grado nel giudizio afferente l'avviso di accertamento, e sono state respinte con sentenza CTP n. 189/02/17 e CTR 4144/05/19. Con riguardo, poi, alle altre eccezioni sollevate avverso l'intimazione di pagamento i giudici di CTR si pronunciano ritenendo: "Infondata è l'eccezione di carenza di motivazione dell'atto opposto, in relazione alla mancata indicazione del tasso di interesse

applicato e del relativo calcolo, sia perché la censura è generica, non essendo stato specificato dalle ricorrenti se intendessero riferirsi agli interessi di mora o a quelli di ritardata iscrizione a ruolo, sia perché essi sono stabiliti ed individuati dalla legge, né le istanti hanno dedotto specificamente eventuali errori di applicazione o di calcolo, come sarebbe stato loro preciso onere probatorio".

Le doglianze relative alla falsa applicazione delle norme che disciplinano la riscossione frazionata sono parimenti infondate; l'Ufficio ha dimostrato di aver titolo, in virtù dell'art. 15, comma 1 del D.P.R. n. 602/73, per l'iscrizione a ruolo, a titolo provvisorio, delle imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati ma non ancora definitivi, con i relativi interessi, dopo la notifica dell'accertamento, per la metà, e successivamente, ai sensi dell'art. 68 del D.Lgs. n.546/92, anche a recuperare le ulteriori somme residuali del precedente importo, a seguito di decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Avellino. L'Ufficio ha anche prodotto in giudizio lo schema con il calcolo di tali importi, che risulta correttamente eseguito, né specificamente contestato dalle appellanti". I giudici concludono ritenendo: "...l'impugnata sentenza è immune da vizi che possano inficiarla".

Se ne ricava che il proposto ricorso per revocazione è inammissibile.

Le spese sono integralmente compensate sussistendone giustificati motivi.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale per la Campania - Sezione Staccata di Salerno, Sezione IV, così provvede:

1. Dichiara inammissibile il ricorso
2. Compensa le spese.

## L'IRRILEVANZA DEL CONTENUTO PECUNIARIO DELLA DOMANDA DETERMINA L'INAMMISSIBILITÀ DEL RICORSO PER CARENZA DI INTERESSE

Commissione Tributaria Provinciale Salerno,  
Sezione IV, 12 gennaio 2021, n. 71  
Pres. e Rel. Pasquariello

***Processo Tributario - Formulazione di domanda dal contenuto pecuniario irrilevante - Interesse ad agire - Non sussiste - Inammissibilità del ricorso - Sussiste***

*Il giudice è chiamato a valutare in concreto se l'azione esercitata possa considerarsi compatibile con l'ordinamento e con l'insieme dei valori che lo stesso esprime, non solo in una prospettiva giuridica, ma anche socio-economica, e, pertanto, se sia meritevole di tutela. Ciò premesso, il ricorso proposto per la restituzione di euro 1,33 è da reputarsi inammissibile, non potendosi ritenere sussistente un interesse giuridicamente apprezzabile, quale condizione dell'azione, che giustifichi l'intervento del Giudice.*

### Svolgimento del processo

Con ricorso depositato ritualmente presso la Cancelleria della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno l'opponente impugnava intimazione di pagamento notificata il 08.10.2019 emessa a richiesta dell'agenzia delle entrate al fine di recuperare a tassazione imposte Iva e Irap considerate omesse nel periodo d'imposta relativo all'anno 2011 per l'importo complessivo di € 19.547,06 conseguente all'avviso di accertamento n. TF901090685/2011 notificato il 12.12.16 e confermato dalle sentenze nn. 5702/2017 della CTP e 7172/19 della CTR. All'odierna udienza, svoltasi in conformità alle disposizioni dall'art. 221 IV comma L.

77/20 per come modificato dall'art. 1 III comma D.L. 125/20, a seguito di rituale istanza presentata ex art. 33 D.Lgs. 546/92, il relatore, su invito del Presidente, esponeva le ragioni di fatto e di diritto poste dalle parti a sostegno delle rispettive posizioni; indi le parti concludevano come risulta dalle note scritte ritualmente depositate.

L'opponente eccepiva:

- illegittimità dell'atto per l'erroneità del procedimento di calcolo degli interessi ingiunti (4% nominale per il periodo decorrente data in cui era dovuta l'imposta e la data di deposito della sentenza della CTR (17.03.12 - 25.09.19) per il recupero dell'imposta Iva con una differenza di € 0,69 centesimi, e per il recupero dell'imposta Irap con una, differenza di € 0,07;

- l'illegittimità dell'atto anche per l'erroneità della data di decorrenza utilizzata per il medesimo calcolo degli interessi perché, avendo il contribuente facoltà di provvedere al versamento del saldo Iva 2011 non necessariamente entro il 16.03.2012 ma entro il 10.07.2012 (ovvero in concomitanza con la scadenza del termine di versamento delle imposte sul reddito) gli interessi da pagare a titolo di Iva 2011 dovevano essere pari ad € 2.180,52 invece di quelli ingiunti pari ad € 2.124,21 con una differenza pari ad € 56,31;
- l'adozione del criterio di calcolo corretto avrebbe evitato anche la produzione di possibili interessi anatocistici ovvero di interessi calcolati su un capitale nozionale già incrementato di interessi (saldo Iva incrementato al 10.07.2012 della componente 1,60% prevista in caso di versamento imposte con UNICO2012).

L'agenzia delle entrate riscossione, ritualmente citata in giudizio a mezzo PEC in data 04.12.19, non si costituiva.

### Motivi della decisione

Peraltro, ad avviso del Collegio il ricorso va dichiarato inammissibile per carenza di interesse, la cui assenza è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. Il giudice, infatti, è comunque chiamato a valutare in concreto se, a prescindere dalla tipicità o meno dell'azione esercitata, essa possa considerarsi compatibile con l'ordinamento e con l'insieme dei valori che lo stesso esprime, non solo in una prospettiva giuridica, ma anche socio-economica, e, pertanto, se sia meritevole di tutela. L'azione promossa attraverso la norma deve essere letta in conformità al dettato costituzionale, in particolare agli artt. 24, I comma e 111 Cost., e dunque al principio del giusto processo quale canone di interpretazione delle norme processuali. L'interesse ad agire quale condizione dell'azione, per il prevalente orientamento della Suprema Corte, si identifica nella necessità di ottenere un risultato utile giuridicamente apprezzabile e non conseguibile senza l'intervento del giudice.

Nel caso di specie l'accoglimento della domanda comporterebbe l'emissione di una condanna dell'ufficio convenuto al a restituzione in favore dell'opponente della somma di € 1,33: tale conclusione, per quanto premesso, rende l'istanza inammissibile.

Il Collegio, pertanto, decide per come risulta dal dispositivo.

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

P.Q.M.

La C.T.P. di Salerno definitivamente pronunziando sul ricorso proposto dalla sig. A.R. avverso l'intimazione di pagamento n. TF9IPRN00655/2019, disattesa ogni contraria eccezione, deduzione istanza.

Dichiara il ricorso inammissibile ed interamente compensate fra le parti le spese del giudizio.

Procedimento e processo

## **IN IPOTESI DI LITISCONSORZIO NECESSARIO LA SENTENZA DEL GIUDIZIO TENUTOSI IN ASSENZA DI UNA PARTE È *INUTILITER DATA***

**Commissione Tributaria Regionale Napoli,  
Sez. Staccata di Salerno  
Sezione II, 22 aprile 2021, n. 3434  
Pres. Di Nosse - Rel. Altieri**

***Processo tributario - Causa inscindibile - Processo di primo grado celebrato in assenza di una parte necessaria - Obbligo di attuazione del litisconsorzio necessario - Sussiste - Sentenza di prime cure - È inutiliter data - Violazione del contraddittorio processuale - Sussiste - Rimessione del giudizio in primo grado - Sussiste***

*Ogni volta che per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria l'atto impositivo coinvolga nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, e il ricorso proposto da uno o più degli obbligati abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi dell'art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992. Ne consegue che se l'oggetto del ricorso riguardi inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte del processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi. In difetto, la sentenza pronunciata in assenza di una parte necessaria del processo è inutiliter data.*

Svolgimento del processo

Con ricorso depositato in data 14.6.2020 D.M.E. proponeva appello avverso la sentenza n. 2806/19, in epigrafe indicata, emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, con la quale era stato rigettato il ricorso che egli aveva proposto avverso l'avviso di accertamento avente ad oggetto Imu per l'anno 2013. Veniva fissata per la trattazione l'udienza dell'8.4.2021.

Motivi della decisione

Preliminarmente si osserva che il contraddittorio non è stato validamente instaurato in primo grado, perché la controversia riguarda una pluralità di soggetti. Invero è lo stesso appellante ad evidenziare, ma la circostanza è pacifica e risulta dai documenti prodotti in giudizio, che il bene oggetto dell'accertamento non è di esclusiva proprietà di D. M. E., il quale ne è proprietario al 50%. Orbene la Corte di Cassazione, a partire dalla sentenza SS.UU. 18.01.2007 n. 1052, afferma che ogni volta che per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, e il ricorso proposto da uno o più degli obbligati abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario nel pro-

cesso tributario ai sensi dell' art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992.

La Corte Suprema ha ulteriormente affermato che se l'impugnazione proposta da uno dei coobbligati è fondata su elementi impositivi comuni a tutti i destinatari è configurabile un vero e proprio litisconsorzio necessario.

Nel caso di specie è pacifico che l'impugnazione dell'avviso concerne gli elementi impositivi comuni, perché è stato contestato il valore dell'immobile accertato con l'atto impugnato. Ebbene, non possono essere accertati e definiti valori diversi per lo stesso immobile.

È evidente che nel giudizio di primo grado non è stato correttamente instaurato il contraddittorio, vertendosi in un'ipotesi di litisconsorzio necessario, e la riprova è fornita dal fatto che, in relazione ai ricorsi separatamente proposti dai comproprietari e non riuniti, entrambi relativi all'accertamento del valore del medesimo immobile ai fini Imu, sono state emesse due sentenze tra loro discordanti e contraddittorie. Le stesse, salvo i limiti derivanti da un eventuale giudicato, sono *inutiliter datae*, perché il giudizio doveva svolgersi nei confronti di tutti i coobbligati proprietari pro quota.

In conclusione, nella specie ricorre un'ipotesi di litisconsorzio necessario, disciplinato dall'art. 14 del D. Lgs. n. 546/92 il quale dispone che se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte del processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi. Dispone l'art. 59 del D.Lgs. n. 546/92 che la Commissione Regionale rimette con sentenza la causa alla commissione provinciale che ha emesso la sentenza (tra gli altri casi) quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato (lett. b).

Consegue che l'impugnata sentenza deve essere annullata e gli atti devono essere rimessi al primo giudice affinché venga integrato il contraddittorio nei confronti di tutti i proprietari del bene.

Le spese del grado vanno compensate; in considerazione della pronuncia adottata.

P.Q.M.

Dichiara la nullità della sentenza impugnata e rimette gli atti alla CTP di Salerno ai sensi dell'art.59, lett. b) D. Lgs. n. 546/92; compensa le spese del presente grado di giudizio.

---

#### **Litisconsorzio necessario: quando ne ricorre l'applicabilità.**

La sentenza oggetto di commento affronta la tematica del litisconsorzio necessario e le conseguenze che derivano dalla sua mancata attuazione.

Questo istituto, regolato dall'art. 14 del D. Lgs. 546/1992, ha la funzione di evitare che posizioni inscindibili comuni ad una pluralità di soggetti possano essere oggetto di sentenze discordanti. Il processo tributario, formalmente impugnatorio, è regolato dal D.Lgs. 546/1992 in cui viene individuato chi introduce la causa innanzi al giudice tributario quale parte ricorrente e, con termini non proprio puntuali, la parte resistente, ossia quella nei cui confronti la parte attorea rivolge l'azione e rispetto alla quale chiede la tutela giurisdizionale.

In tale contesto va affrontata la questione della possibile strutturazione plurisoggettiva, originaria o derivata, del processo tributario collaterale alla parte ricorrente (*a meo tuoque latere*).

L'estrema sinteticità con cui la norma si occupa del processo con una pluralità di soggetti, la cui applicazione è stata sempre controversa, ha inciso notevolmente sulla sua poca diffusione, salvi i recenti interventi della Suprema Corte che, con alcune pronunce, ha ridato vitalità ad un istituto in disuso.

Su tale tema il Pistolesi, nel testo "Il processo tributario", afferma che le ipotesi di partecipazione dei terzi (rispetto alla parte ricorrente e alla parte resistente) sono infrequenti in funzione del fatto che «anche quando se ne avvertirebbe la necessità, manca o è inadatto il dato normativo che dovrebbe permettere di realizzare efficacemente il rapporto processuale plurisoggettivo».

Nonostante gli sforzi compiuti nel formulare correttamente e definitivamente la fattispecie litisconsortile, tuttora si assiste ad un dibattito che anima molti esponenti della dottrina.

La sentenza n. 1052/2007, emessa dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, ha affermato che: «Il litisconsorzio necessario debba essere considerato come fattispecie autonoma rispetto a quella contenuta e disciplinata nel codice del rito, di cui all'art. 102, in quanto la norma che regolamenta la fattispecie litisconsortile necessaria non può essere considerata, come quella processualciviltistica, "una mera norma in bianco", ma debba essere collegata a presupposti tipici del processo tributario: l'inscindibilità della causa tra una pluralità di soggetti specificata dall'oggetto del ricorso».

Successivamente si sono registrate ulteriori sentenze della Suprema Corte di contenuto analogo, per cui possiamo affermare che il litisconsorzio vada instaurato ogniqualvolta ricorre l'esigenza della obbligatoria partecipazione al processo di tutti i soggetti che sono inscindibilmente legati alla fattispecie discussa e congiuntamente interessati alla soluzione della controversia.

In altri termini, si è in presenza di litisconsorzio necessario ogniqualvolta si deduca in giudizio un unico ed inscindibile rapporto giuridico sostanziale che, per rendere effettiva ed efficace la tutela giurisdizionale nei confronti dei soggetti interessati, richiede la presenza di tutti, non potendo la controversia essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.

Si evidenzia che ricorre l'ipotesi di inscindibilità tra più soggetti quando è richiesta necessariamente la presenza in giudizio di una pluralità di soggetti che, di fatto, devono essere considerati un'unica parte processuale.

Tuttavia, è da evidenziare che la Suprema Corte ha rilevato che non ricorre l'ipotesi di violazione dell'istituto di cui si discute qualora diversi procedimenti, ancorché formalmente separati, vengano decisi in un unico contesto.

Pertanto, non esiste la nullità del giudizio quando, nei giudizi di merito, la causa risulti essere stata trattata solo formalmente in maniera disgiunta, escludendo il contrasto di giudicati.

Detto ciò, riprendendo l'analisi della sentenza emessa dalla CTR Campania, si riscontra che il giudice di *prime cure* ha ritenuto la non sussistenza di un litisconsorzio necessario; per cui, non ha proceduto all'instaurazione del contraddittorio in modo corretto.

C'è da osservare che, dall'analisi della pronun-

cia di primo grado, non è dato comprendere se il ricorrente abbia fornito tutti gli elementi di valutazione necessari a consentire ai primi giudici di effettuare una valutazione compiuta.

Nel caso *de quo* si è in presenza della previsione di cui al comma 2 dell'art. 14, che riguarda l'ipotesi in cui i coobbligati assumono lo status di parte processuale quali ricorrenti, come si evince da un passo della sentenza in commento: «*Preliminarmente si osserva che il contraddittorio non è stato validamente instaurato (...) Invero è lo stesso appellante ad evidenziare (...) che il bene non è di esclusiva proprietà (...) È evidente che nel giudizio di primo grado non è stato correttamente instaurato il contraddittorio, vertendosi in un'ipotesi di litisconsorzio necessario, e la riprova è fornita dal fatto che, in relazione ai ricorsi separatamente proposti dai comproprietari e non riuniti, entrambi relativi all'accertamento del valore del medesimo terreno fini IMU, sono state emesse due sentenze tra loro discordanti e contraddittorie(...)*».

In tali casi la norma impone al giudice di ordinare alle parti l'integrazione del contraddittorio, che avviene mediante la notifica di un apposito atto, formalmente qualificato come tale ed avente lo stesso contenuto del ricorso, come previsto dalla norma.

Infine, si ritiene opportuno evidenziare che l'integrazione dovrà avvenire entro il termine assegnato dal giudice, a pena di decadenza, tenendo ulteriormente conto che la mancata integrazione del contraddittorio comporterà l'estinzione del processo, in ossequio alle previsioni di cui all'art. 45, comma 1.

Conclusivamente, va segnalato che la Corte di Cassazione, con sentenza n. 13050/2017, ha statuito che qualora vi sia stata violazione del contraddittorio, la nullità è sempre rilevabile, anche d'ufficio, dovendo il giudice disporre la riunione dei procedimenti iniziati in maniera separata oppure l'integrazione del contraddittorio in ciascuno di essi.

La parte che ha provveduto alla notifica dell'atto di integrazione, successivamente ad essa, è onerata di depositare copia nel fascicolo processuale antecedentemente all'udienza di merito.

In pratica, il ricorrente, *motu proprio*, senza condividere l'azione con l'altro proprietario, ha impugnato un avviso di accertamento immobiliare riferibile ad un terreno in comproprietà.

Si vuole sottolineare, per onestà di pensiero, che tale circostanza, a parere di chi scrive, dalla sentenza di primo grado non emerge o non

emerge con chiarezza.

I due ricorsi, oggetto di celebrazione in udienze separate, hanno fatto registrare sentenze tra loro discordanti e contraddittorie. Il giudice di *seconde cure*, tempestivamente adito, ha puntualmente rilevato, come dianzi evidenziato, la non corretta instaurazione del contraddittorio, evidenziando come, in tali circostanze, le sentenze pronunciate sono *inutiliter datae*, con conseguente annullamento e la rimessione al giudice di prime cure affinché provveda all'integrazione del contraddittorio.

Sulla necessità dell'instaurazione del litisconsorzio necessario, in relazione ai fatti di causa di cui alla sentenza oggetto di commento, la Corte di Cassazione, con ordinanza n. 1272/2020, ha stabilito che l'istituto in questio-

ne rileva anche nel caso di impugnazione dell'atto di classamento di un immobile di proprietà di più soggetti, sul presupposto che sia impossibile ammettere che l'accertamento esplicito possa giungere a valutazioni diverse in ordine alla natura dell'immobile medesimo. Per completezza, si segnala che, in tema di litisconsorzio facoltativo, la Corte di Cassazione, con la sentenza 25549/2023, conferma l'ammissibilità del ricorso cumulativo da parte di più contribuenti quando riguardi la risoluzione di identiche questioni giuridiche, non essendo necessaria anche la coincidenza dei fatti. Nello stesso tempo, riconferma la piena applicabilità al processo tributario dell'art. 103 c.p.c.

**Alfonso Sica**



## IL PROCESSO TRIBUTARIO È GIUDIZIO DI “IMPUGNAZIONE-MERITO” E NON DI “IMPUGNAZIONE-ANNULLAMENTO”

Commissione Tributaria Provinciale Salerno,  
Sezione II, 16 giugno 2021, n. 1817  
Pres. e Rel. Sessa

### *Processo tributario - Natura di rito di “impugnazione-annullamento” - Non sussiste - Connotazione di “impugnazione-merito” - Sussiste*

*Il giudizio tributario non si connota come giudizio di «impugnazione-annullamento», bensì come giudizio di «impugnazione-merito», in quanto non è finalizzato soltanto ad eliminare l'atto impugnato, ma è diretto alla pronuncia di una decisione di merito sul rapporto tributario sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione, previa quantificazione della corretta pretesa erariale.*

#### Svolgimento del processo

La società a responsabilità limitata S. S.R.L. in liquidazione impugnava un avviso di accertamento emesso e notificato dall'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Salerno, Ufficio controlli, relativo al periodo d'imposta 2014.

Attraverso detto atto l'Ufficio, premesso di aver esperito apposito contraddittorio dal quale, nonostante la nota prodotta dalla parte, non era emerso alcun elemento giustificativo e nessun documento probatorio che consentisse un'eventuale rideterminazione dell'imponibile accertato, recuperava a tassazione l'importo di euro 10.264,00 pari alla differenza tra quanto dichiarato dalla parte nella dichiarazione Iva - euro 14.931,00 - ed il totale delle operazioni comunicate dai propri clienti, così come elencate in apposito dettaglio riportato in motivazione, ai sen-

si dell'articolo 21 del decreto legge numero 78 del 2010.

Atteso, inoltre, che dal 2013 al 2017 la società aveva esposto una redditività negativa sintomatica di una gestione antieconomica, rideterminava analiticamente i ricavi, ai sensi dell'articolo 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica numero 600 del 1973, applicando alle rimanenze iniziali, pari ad euro 228.500,00, assunte come merci cedute nel corso dell'annualità considerata, il ricarico del 20 per cento.

Da tanto emergevano, in luogo della perdita di euro 249.583,00, ricavi non dichiarati pari ad euro 276.090,00.

Al riguardo la parte, previa ricostruzione dei fatti, eccepiva:

1. la nullità e l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione del disposto di cui all'articolo 42, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica numero 600 del 1973 nonché dell'articolo 56, del decreto del Presidente della Repubblica numero 633 del 1972 e, quindi, del principio di motivazione degli atti impositivi;
2. la violazione e la falsa applicazione dell'articolo 29 del decreto legge numero 78 del 2010 con riferimento all'integrale esecuzione dei carichi intimati;
3. l'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'articolo 42 del richiamato decreto numero 600 in relazione all'obbligo di sottoscrizione del provvedimento impugnato;
4. l'infondatezza della contestazione relativa ad una presunta omessa contabilizzazione di maggiori ricavi perché non era ravvisabile alcun elemento probatorio che faces-

se presumere che avesse conseguito i contestati maggiori ricavi;

precisando, da ultimo, che la differenza riscontrata nel c.d. spesometro era da attribuirsi ad errori compiuti dai propri clienti nelle rispettive comunicazioni.

Tanto anche in considerazione del fatto che con tre di essi nell'esercizio in questione non aveva intrattenuto alcun rapporto commerciale.

Tanto risultava avvalorato dalla circostanza che questi avevano emendato la loro dichiarazione del 2014 nel 2017.

Contestava, oltre all'illegittima applicazione delle sanzioni, l'antieconomicità rilevata atteso lo scioglimento e la messa in liquidazione fin dal 2012 dell'azienda.

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

Radicatasi la lite si costituiva in giudizio l'Ufficio contestando quanto *ex adverso* dedotto.

Confutava le eccezioni di parte, producendo copia della delega di firma.

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

Quest'ultima depositava apposita istanza di conciliazione giudiziaria nonché specifiche memorie illustrative attraverso le quali, nel rilevare l'illegittimo recupero dell'imposta sul valore aggiunto, pari ad euro 2.435,00, insisteva per l'accoglimento delle eccezioni di cui all'atto introduttivo del giudizio.

#### Motivi della decisione

All'udienza del 22 aprile 2021 il Collegio, sentito il relatore ed esaminati gli atti, decideva come da dispositivo.

Osserva il Collegio, ferma:

1. la mancata prova circa il raggiungimento di un accordo conciliativo per la definizione totale o parziale della controversia;
2. la legittima sottoscrizione dell'atto attesa la produzione di apposita delega che l'Ufficio ha operato nel rispetto delle specifiche disposizioni di legge vigenti.

Infatti, a fronte:

1. di una non coincidenza dei dati da spesometro;

2. di un valore di magazzino gennaio 2014 completamente azzerato al 31 dicembre successivo con ricavi solo di euro 8.374,00 nonostante un valore della merce ceduta nel corso dell'anno di euro 228.500,00;

3. di un'evidente antieconomicità di gestione anche se liquidatoria; ha legittimamente proceduto a rideterminare i ricavi, riconducibili all'annualità in questione, da sottoporre a tassazione.

Evidenzia che la differenza riscontrata nel c.d. spesometro, assunta come riconducibile ad errori compiuti dai clienti nelle rispettive comunicazioni, peraltro asseritamente emendate a distanza di anni, non risulta contrastata da specifica documentazione capace di supportare gli assunti.

Precisa, ferma la riscontrata antieconomicità e l'esatta applicazione delle sanzioni, che, seppure la merce in magazzino risulta interamente ceduta nel 2014 per un importo estremamente basso rispetto al valore della stessa, la percentuale di ricarico applicata dall'Ufficio non può ritenersi congrua in considerazione:

1. dell'intervenuta liquidazione, quindi della graduale dismissione di ogni attività aziendale, oltre che del mancato perseguimento della massimizzazione dell'utile d'impresa;

2. del fatto che la stessa può non avere più una facile e remunerativa collocazione sul mercato;

3. della mancata motivazione circa la sua determinazione.

Ciò posto, attesa la natura del processo tributario che non è annoverabile tra quelli di impugnazione - annullamento, ma tra quelli di impugnazione - merito, il Collegio ritiene maggiormente aderente alla specifica realtà aziendale ed economica per l'annualità in questione rideterminare maggiori ricavi in euro 52.802,00 - nei quali deve considerarsi ricompreso l'importo dei ricavi dichiarati, pari ad euro 8.374,00 - corrispondenti a quelli conseguiti nell'annualità 2011, ovvero nel corso di un periodo d'imposta nel quale già potevano intravedersi i

sintomi di una crisi pre liquidatoria.

A detto importo deve essere aggiunto, per quanto evidenziato, anche l'importo di euro 10.264,00 da differenza riscontrata in relazione ai dati emersi dal c.d. spesometro.

In relazione al credito Iva dichiarato dalla parte e non riconosciuto dall'Ufficio il Collegio rileva che dall'impugnato avviso non è dato evincere alcuna motivazione sottesa al suo disconoscimento non potendo, al riguardo, ammettere a supporto dell'operato recupero quanto evidenziato dall'Ufficio solo in sede di controdeduzioni ovvero di aver proceduto al recupero anche di tale credito in quanto non più spettante alla luce dell'accertamento eseguito.

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

La parziale soccombenza consiglia comunque la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

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

**Giudizio tributario quale giudizio di impugnazione-merito. Considerazioni circa la "pienezza" della giurisdizione tributaria.**

**SOMMARIO:**

- 1. Il fatto;**
- 2. Premessa. I caratteri della giurisdizione tributaria;**
- 3. La natura impugnatoria del processo tributario;**
- 4. La pienezza della giurisdizione tributaria e il punto della giurisprudenza;**
- 5. Osservazioni.**

#### **1. Il fatto**

Una società a responsabilità limitata in liquidazione impugnava un avviso di accertamento emesso e notificato dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Salerno, Ufficio controlli, relativo al periodo d'imposta 2014. provvedimento impositivo, emesso al seguito

dell'espletamento del contraddittorio endoprocedimentale (risultato, tuttavia, infruttuoso) l'Ufficio recuperava a tassazione l'importo di euro 10.264,00 pari alla differenza tra quanto dichiarato dalla parte nella dichiarazione Iva ed il totale delle operazioni commerciali dai propri clienti.

L'Ufficio, inoltre, rideterminava analiticamente i ricavi atteso che la società aveva esposto una redditività negativa sintomatica di una gestione antieconomica.

La parte nell'atto introduttivo del giudizio eccepiva:

- Nullità e illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione del disposto di cui all'art. 42, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 600/73;
- Violazione e falsa applicazione dell'art. 29 del dl n. 78/2010 con riferimento all'integrale esecuzione dei carichi intimati;
- Illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art. 42, D.P.R. n. 600/73;
- Infondatezza della contestazione relativa ad una presunta omessa contabilizzazione di maggiori ricavi in quanto non ravvisabile alcun elemento probatorio che facesse presumere che avesse conseguito i contestati maggiori ricavi. I giudici aditi accoglievano il ricorso e procedevano alla rideterminazione della pretesa erariale.

#### **2. Premessa: i caratteri della giurisdizione tributaria**

La giurisdizione tributaria assume i caratteri della cd. specialità come espressamente previsto dall'art. 1, comma 2, del D. Lgs. n. 546/92. Il predetto enunciato normativo testualmente prevede che *"i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili le norme del codice di procedura civile"*. Si tratta di una norma di rinvio esterno alla disciplina di diritto comune, qualora sussistano dei profili di compatibilità, in caso contrario si applicano le regole proprie della normativa speciale.

La disciplina della giurisdizione tributaria è contenuta nei decreti legislativi 545 e 546 del 31 dicembre 1992 (di cui sopra) che trattano rispettivamente l'ordinamento interno degli organi della giurisdizione tributaria e il (nuovo) processo tributario <sup>(1)</sup>.

Il processo tributario presenta una serie di caratteristiche che consentono di differenziarlo dalle altre forme di contenzioso. Trattasi, inve-

ro, di una giurisdizione c.d. piena, in quanto il giudice tributario è chiamato ad effettuare un controllo non soltanto di legittimità (al pari del giudice amministrativo), ma anche di merito.

I giudici tributari hanno, inoltre, un potere di controllo sull'operato dell'Amministrazione Finanziaria con il precipuo compito di verificare che l'azione impositiva sia stata esercitata correttamente e secondo i dettami dell'art. 97 Cost.

La giurisdizione tributaria presenta, inoltre, i caratteri della esclusività, perché è attribuita ad un giudice *ad hoc* con clausola di esclusiva ovvero al giudice tributario ed ha un carattere generale, atteso che sono ad essa devolute tutte ed esclusivamente le controversie in materia di imposte e tasse <sup>(2)</sup>.

L'art. 2, D. Lgs. n. 546/92, individua l'oggetto della giurisdizione tributaria nelle "*controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie comunque denominati*"<sup>(3)</sup>, a riprova del fatto che al di là del *nomen iuris* adottato svolge un ruolo determinante la natura della pretesa (Cass. civ. Sez. Unite Ordinanza, 13/07/2017, n. 17328). Una fattispecie deve ritenersi di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese (T.A.R. Lazio Roma, Sez. I, 12/09/2020, n. 9536) <sup>(4)</sup>.

L'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, ha esteso la giurisdizione tributaria a tutte le controversie riguardanti i tributi, con carattere pieno ed esclusivo, comprensivo dei giudizi sull'impugnazione del provvedimento impositivo e di quelli relativi alla legittimità di tutti gli atti del procedimento (T.A.R. Lazio Roma, Sez. I, 12/09/2020, n. 9536).

La giurisdizione tributaria si estende ad ogni questione relativa all'*an* e al *quantum* del tributo trovando un ostacolo solo in tema di esecuzione tributaria la cui trattazione è devoluta al giudice ordinario.

Non rientrano nella giurisdizione tributaria, invece, le controversie intercorrenti tra sostituto e sostituito, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di diritto esercita-

to dal sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico di rivalsa, a cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo che, invece, è attratto nello schema imperio-soggezione, proprio del rapporto tributario, e nelle quali manca di regola un atto qualificato rientrante nella tipologia di cui all'elenco contenuto nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

D'altronde, la sostituzione d'imposta resta esclusa anche perché, come anzidetto, il giudice tributario conosce anche del "rapporto" sottostante e quello tra sostituto e sostituito è un rapporto di natura privatistico-contrattuale, pertanto escluso dalla giurisdizione del giudice tributario.

L'oggetto della giurisdizione tributaria si desume dalla pretesa tributaria sottesa all'atto e la specificità della giurisdizione tributaria, si riflette sulla situazione soggettiva dedotta in giudizio <sup>(4)</sup>.

### **3. La natura impugnatoria del processo tributario**

Al pari del processo amministrativo, anche quello tributario, è un giudizio di impugnazione, in quanto origina dall'impugnazione di un provvedimento <sup>(5)</sup>.

In particolare, il legislatore ha inserito una norma contenente la cd. predeterminazione degli atti autonomamente impugnabili, (art. 19, D.Lgs. n. 546/92) ovvero un elenco di atti per i quali è prevista una impugnazione obbligatoria a pena di decadenza.

È indubbio che l'art. 19, D.Lgs. n. 546/92, sia una disposizione a tutela del contribuente, parte debole del rapporto obbligatorio <sup>(6)</sup>.

Ne deriva che ogni atto dal quale possa derivare una sanzione a carico del contribuente deve essere impugnato dinnanzi al giudice tributario. Privare, infatti, il destinatario dell'atto del diritto di agire, pur in presenza di una esplicita pretesa tributaria, e con il rischio di subire una sanzione, significherebbe comprimere le garanzie costituzionali riconosciute al contribuente <sup>(7)</sup>.

È opportuno sottolineare che sono da considerarsi autonomamente impugnabili tutti quegli atti che ledono in via diretta ed immediata la sfera giuridico - patrimoniale del destinatario, facendo sorgere, in tal modo, un interesse concreto alla tutela giurisdizionale.

Di converso, se l'atto non produce effetti lesivi in via diretta ed immediata sarà assoggettabile ad una impugnazione cd. facoltativa o differita (nel caso in cui sussista un collegamento negoziale tra atto presupposto e atto posto).

Quest'ultima non si traduce in una negazione della tutela, ma nella possibilità di agire in giudizio in un momento successivo, quando verrà emanato l'atto ricompreso nell'elenco di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/92.

#### **4. La pienezza della giurisdizione tributaria e il punto della giurisprudenza**

La sentenza in commento ripropone un principio, ormai consolidato, secondo cui la giurisdizione tributaria presenta i caratteri di una giurisdizione c.d. piena dal momento che il giudice tributario si pronuncia oltretutto sulla legittimità dell'atto anche sul merito della pretesa.

*In primis* è chiamato ad accertare l'esistenza del rapporto tributario e, dunque, di un'obbligazione tributaria tra parti che si trovino in situazioni giuridiche soggettive opposte (creditore - debitore) e, successivamente, si pronuncia sulla legittimità dell'atto impositivo. Tale profilo consente di differenziare la giurisdizione tributaria da quella amministrativa.

Quest'ultima, infatti, solo in casi eccezionali e tassativi interviene nel merito della pretesa, mentre la giurisdizione tributaria esamina sempre la pretesa sostanziale posta alla base dell'atto impugnato <sup>(8)</sup>.

La giurisprudenza si è più volte espressa sulla natura di impugnazione - merito del processo tributario, atteso che non è rivolto alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva dell'atto impositivo emesso dall'amministrazione finanziaria (Cfr. Cass. civ. Sez. V, 07/07/2003, n. 10662, in *Mass. Giur. It.*, 2003).

Come noto, invero, il giudice tributario è giudice dell'atto e del rapporto, essendo investito del potere di accertare la sussistenza di un rapporto obbligatorio tra le parti e, se del caso, di rideeterminare il *quantum* sulla base dei documenti e delle prove liberatorie adottate dal contribuente <sup>(9)</sup>.

Nel solco già tracciato dalla sentenza in commento si colloca un'altra pronuncia della Corte (Cassazione civile sez. trib., 23/12/2020, n. 29364), la quale ha sottolineato che il processo tributario è annoverabile tra i processi di impugnazione-merito, in quanto non è diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma si estende alla cognizione del rapporto di imposta.

Da quanto detto deriva quale logico corollario che qualora il giudice tributario reputi viziato l'avviso di accertamento per ragioni di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullarlo, ma

deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e ricondurla alla misura corretta, entro i limiti dei fatti dedotti dalla parte.

A rigor di giurisprudenza il giudice riveste un potere sostitutivo delle dichiarazioni sia del contribuente, sia dell'Amministrazione (Cassazione civile sez. trib., 10/09/2020, n. 18777; Cassazione civile sez. trib., 04/09/2020, n.18382; Cass. n. 13294 del 28/06/2016; Cass. n. 13294 del 28/06/2016).

In tal senso si è espressa anche la giurisprudenza di merito (Comm. trib. reg. Napoli, (Campania) sez. XI, 21/02/2020, n.1824) a tenore della quale il giudice tributario ha il potere di sindacare la legittimità dell'atto, ma anche e principalmente di indagare sul rapporto sostanziale tra Amministrazione finanziaria e contribuente, nonché di ridurre la pretesa avanzata dalla prima con l'atto impositivo.

Si tratta, altresì, di una giurisdizione c.d. piena, muovendo anche dall'assunto che il giudice tributario penetra nel merito del rapporto tra le parti, pronunciando una sentenza in funzione sostitutiva <sup>(10)</sup>.

La natura di impugnazione-merito si fonda su un principio di economia dei mezzi processuali che incontra nel processo tributario la massima espressione e un diretto riconoscimento nell'art. 47 CDFUE che sancisce il diritto a che la causa sia esaminata entro un termine ragionevole <sup>(11)</sup>. Quel che appare pacifico, pertanto, è che il processo tributario è destinato non soltanto all'annullamento, ma (anche) alla riforma dell'atto d'imposizione, al punto da discettarsi di processo di "annullamento-riforma" <sup>(12)</sup>.

Più di recente la Corte di Cassazione ha evidenziato che "il processo tributario è annoverabile tra quelli di impugnazione-merito, in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia, eventualmente, dell'avviso di accertamento o di rettifica dell'ufficio, sicché il giudice, ove ritenga in tutto o in parte invalido l'atto per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad accertare genericamente la debenza dell'imposta demandandone la sua successiva quantificazione ad una parte del giudizio, sia pure sulla base di alcuni criteri, atteso che l'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992, come interpretato alla luce degli artt. 111 Cost., 6CEDU e 47 CDFUE, esclude la pronuncia di condanna indeterminata, rendendo necessario l'esame nel merito della pretesa, entro i limiti posti dalle domande di parte" (Cassazione civile sez. trib., 25/11/2022, n. 34723).

La Corte di Cassazione ha evidenziato che Il processo tributario è annoverabile tra quelli di “impugnazione-merito”, in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia, eventualmente, dell’avviso di accertamento o di rettifica dell’ufficio, sicché il giudice, ove ritenga in tutto o in parte invalido l’atto per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad accertare genericamente la debenza dell’imposta demandandone la sua successiva quantificazione ad una parte del giudizio, sia pure sulla base di alcuni criteri, atteso che l’art. 35, comma 3, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 1992, come interpretato alla luce degli artt. 111 Cost., 6CEDU e 47 CDFUE, esclude la pronuncia di condanna indeterminata, rendendo necessario l’esame nel merito della pretesa, entro i limiti posti dalle domande di parte (Cassazione civile sez. trib., 25/11/2022, n.34723).

*Ad abundantiam* la giurisprudenza di merito ha evidenziato che “in ragione della natura impugnatoria del processo tributario quale giudizio di “impugnazione-merito” ove si ritenga invalido o illegittimo l’atto impugnato nel suo complesso per motivi sostanziali, il giudice non si deve limitare al semplice mero dell’atto, ma ha il dovere di valutare dette contestazioni e decidere sulle medesime anche autonomamente e, quindi, sul rapporto, in aderenza al modello dichiarativo del processo tributario, ben potendo giungere ad una pronuncia di merito parzialmente sostitutiva dell’intera pretesa erariale, contenuta nell’atto impugnato (Corte di Giustizia Tributaria, II grado Milano, (Lombardia), Sez. XXI, 9 marzo 2023, n. 934).

### 5. Osservazioni

Il processo tributario assume, quindi, i connotati di un processo di impugnazione-merito che attribuisce al giudice il potere di indagare *ab intra* la funzione impositiva esercitata dall’Amministrazione Finanziaria.

Il giudice a cui è affidato il potere di decidere la controversia deve accertare preliminarmente la sussistenza di un rapporto obbligatorio, non potendo limitarsi ad una valutazione di mera legittimità del provvedimento adottato.

Nel caso di specie, i giudici di *prime cure* hanno proceduto alla “rideterminazione” della pretesa erariale in ragione degli ampi poteri di cui è titolare il giudice tributario.

Quest’ultimo gode di un potere sostitutivo, sicché, l’annullamento dell’atto senza un preventivo esame nel merito della pretesa significhereb-

be derogare alle caratteristiche proprie del processo tributario che si caratterizza per il potere di “indagare” la sussistenza del rapporto tributario, sebbene limitato, in ossequio al principio dispositivo, a quanto le parti hanno allegato (entro i limiti del *petitum* e della *causa petendi*).

Sarebbe allora inammissibile l’esercizio del solo sindacato di legittimità a sacrificio di quello di merito che, d’altronde, rappresenta la peculiarità della giurisdizione tributaria che assegna al giudice il potere di decidere sia sull’atto che sul rapporto, dando origine, in tal modo, ad una giurisdizione piena.

**Daniela Mendola**

### Note

1. G. Tinelli, *L’evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, in *Dir. e prat. trib.*, 2023, 3, 833; A. Galante, *Giurisdizione tributaria e ordinaria nelle liti sull’esecuzione della pretesa fiscale*, in *Azienditalia*, 2022, 7, 1267; C. Glendi, *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2022, 4, 1140.

2. A. Delli Carri, *Tributi, contributi tributari e contributi previdenziali: brevi riflessioni sulla natura giuridica*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2022, 2, 382.

3. G. Palumbo, *Giurisdizione tributaria e atti esecutivi*, in *Iltributario*, 4 novembre 2021.

4. In dottrina si rinvia a A. Guidara, *Gli oggetti del processo tributario*, in *Il processo*, 2021, 3, 475.

5. A. Poddighe, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010.

6. Cfr. G. M. Esposito, in dottrina si rinvia a *Il sistema amministrativo tributario italiano*, Padova-Milano, 2021; F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018; F. Tessauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2017.

7. Cfr. C. Glendi, *La Suprema Corte finalmente chiarisce, e segna, i confini tra l’impugnazione facoltativa anticipata e l’impugnazione nel termine decadenziale a pena di consolidamento dell’atto*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2022, 3, 986; ID., *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2017, 6, 2746; sia consentito anche un rinvio a D. Mendola, *Impugnabilità dell’in-*

vito al pagamento del contributo unificato, in *Iltributario.it*, 5 ottobre 2021.

8. Sul punto sia consentito un rinvio a D. Mendola, *La pienezza della giurisdizione tributaria. Il potere di rideterminazione della pretesa erariale del giudice tributario*, in *Il tributario*, 27 gennaio 2022, nota a Cassazione civile, 13 dicembre 2021, n.39660, sez. trib.; S. M. Ronco, *Dovere decisorio del giudice e preclusione all'integrazione del contenuto dell'atto impositivo in giudizio. Spunti minimi in una prospettiva de jure condendo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2022, 4, 464.

9. Cfr. F. Pistolesi, *La "invalidità" degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 12, 1131; A. Galante, *La natura di impugnazione merito del processo tributario*, in *Azienditalia - Fin. e Trib.*, 2010, 9, X.

10. Sul punto si rinvia a F. Brandi, *Il venir meno dell'atto prodromico comporta la caducazione della cartella di pagamento*, nota a Cassazione civile, 17 dicembre 2019, n.33318, sez. trib., in *Diritto & Giustizia*, 2020, 2, 6; A. Terlizzi, *La riscossione tramite ruolo deve tenere conto della sentenza di annullamento parziale o totale*

*dell'atto impositivo*, nota a Cassazione civile, 12 novembre 2014, n.24092, sez. trib., in *Diritto & Giustizia*, 2014, 1, 19; id. *La rideterminazione dell'ammontare dell'imposta per vizi sostanziali dell'atto impositivo spetta al giudice tributario*, nota a Cassazione civile, 19 settembre 2014, n.19750, sez. trib.

11. Cfr. D. Mendola, *La pienezza della giurisdizione tributaria: il potere di rideterminazione della pretesa erariale del giudice tributario*, nota a Cass. Civ. 13 dicembre 2021, n. 39660, Sez. Trib., in *Il tributario*, 27 gennaio 2022; G. Fransoni, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 11, 979; A. Salvati, *Potere sostitutivo del giudice tributario e divieto di decisioni a sorpresa*, nota a Cassazione civile, 09 ottobre 2009, n.21446, sez. trib., in *Riv. dir. trib.*, 2010, 2, 91; I. Buscema, *Il potere decisorio della Commissione Tributaria di rideterminare la pretesa tributaria*, in *Azienditalia*, 2021, 4, 766.

12. Cfr. F. Tesauro, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. Trib.*, 2016, 4, 1036; id., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 1, 11.

Riscossione

## VALIDA L'INTIMAZIONE DI PAGAMENTO CONFORME AL MODELLO MINISTERIALE E CONTENENTE LE INDICAZIONI LEGALMENTE PRESTABILITE

Commissione Tributaria Provinciale Salerno,  
Sezione XII, 12 gennaio 2021, n. 45  
Pres. e Rel. Primicerio

***Riscossione - Intimazione di pagamento per tributi vari - Conformità dell'atto di ingiunzione al modello ministeriale - Indicazione di tutte le informazioni legalmente previste - Eccepite il difetto di motivazione dell'ingiunzione - Non sussiste***

*Non difetta di motivazione l'intimazione di pagamento emessa in conformità al modello ministeriale e in cui risultano indicati il tributo e le varie voci creditorie richieste, nonché l'attività svolta dalla società di riscossione, l'indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni ulteriori complete in merito all'atto notificato, l'indicazione del responsabile del procedimento, gli estremi del sottostante atto impositivo, l'indicazione dell'organo o dell'autorità amministrativa presso il quale richiedere chiarimenti o promuovere un riesame anche nel merito in sede di autotutela, le modalità, il termine e l'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere e il termine entro cui effettuare il pagamento richiesto.*

in atti, chiedeva l'annullamento dell'intimazione di pagamento n. 10020199015040944000, notificata in data 20.12.2019, relativa alle cartelle n. 10020120046930777000, 10020130032410935000, 10020130033084272000, 10020150001293101000, nonché l'intimazione di pagamento n. 10020199003600227000, notificata in pari data, relativa alla cartella n. 10020160021307181000 ad essa sottesa.

Il ricorrente eccepiva la inesistenza di un titolo esecutivo, la mancata prova dell'esistenza di tale titolo per procedere alla preannunciata esecuzione forzata, il difetto di motivazione e la omessa notifica degli atti presupposti.

Con memoria di controdeduzioni depositata in data 11.11.2020 si costituiva l'Agenzia delle Entrate Riscossione ed eccepiva la avvenuta regolare notifica di tutti gli atti presupposti, versando in atti la documentazione relativa alla notificazione degli stessi, nonché la piena conoscenza da parte ricorrente delle pretese esposte avendo egli proposto istanza di rateizzo in data 6.7.2015 pure versata in copia in atti nonché la adeguata e sufficiente motivazione degli atti impugnati.

Motivi della decisione

Il ricorso va rigettato.

La convenuta società di riscossione ha versato in atti copia della documentazione attestante l'avvenuta notifica delle suindicate sottostanti cartelle di pagamento nonché della istanza di rateizzo attestante la piena conoscenza di parte ricorrente delle pretese in esse contenute.

Svolgimento del processo

Con ricorso nella forma del reclamo/mediazione ex art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992, notificato in data 24.4.2020 alla Agenzia delle Entrate Riscossione, R.V., in atti generalizzato, rappresentato e difeso dall'Avv. E. C., entrambi domiciliati come



Quanto all'eccepito difetto di motivazione deve rilevarsi che l'atto impugnato è perfettamente conforme alla previsione normativa di cui all'art. 1, comma 162, della legge n. 296/2006 atteso che vi sono in esso indicati il tributo e le varie voci creditorie richieste, l'attività svolta dalla società di riscossione, l'indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni ulteriori complete in merito all'atto notificato, l'indicazione del responsabile del procedimento, gli estremi del sottostante atto impositivo, l'indicazione dell'organo o dell'autorità amministrativa presso il quale richiedere chiarimenti o promuovere un riesame anche nel merito in sede di autotutela, le modalità, il termine e l'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere nonché il termine entro cui effettuare il pagamento richiesto (Cass. Civ., Sez. Trib., 31.1.2011, n. 2197). Peraltro, deve rilevarsi che l'atto stesso ri-

sulta formato nel rispetto del disposto formale di cui all'art. 25, commi 2 e 2 bis, del D.P.R. n. 602/1973 ed in conformità del modello ministeriale di cui agli artt. 1, commi 1 e 2, e 6 del D.M. n. 321/1999.

La natura dell'esito della controversia impone che le spese debbano seguire la soccombenza ex art. 91 c.p.c. nei termini indicati in dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Salerno - Sezione dodicesima, disattesa ogni altra non provata eccezione, richiesta e istanza, definitivamente pronunziando, rigetta il ricorso.

Condanna parte ricorrente al pagamento delle spese del giudizio che liquida in complessivi euro 500,00 (cinquecento) oltre oneri accessori.

Riscossione

## LA ROTTAMAZIONE DEI RUOLI SOTTOSTANTI RENDE INEFFICACE IL PREGRESSO PREAVVISO DI ISCRIZIONE IPOTECARIA

Commissione Tributaria Regionale Napoli,  
Sez. Staccata di Salerno  
Sezione IX - 11 maggio 2021, n. 4075  
Pres. Altieri - Rel. Armenante

### ***Riscossione - Preavviso di iscrizione ipotecaria - Inoltrata domanda di definizione agevolata dei ruoli sottostanti - Inefficacia della preventiva comunicazione di iscrizione ipotecaria - Consegue***

*Se in seguito alla notifica di preavviso di iscrizione ipotecaria venga presentata istanza di definizione agevolata, c.d. rottamazione, dei ruoli sottostanti, la predetta comunicazione preventiva deve reputarsi del tutto inefficace e frustranea, perché ad essa non può seguire la iscrizione della garanzia immobiliare.*

#### Svolgimento del processo

L.A. propone appello avverso la sentenza della C.T.P. di Salerno in data 14/10/2019 con la quale era stato dichiarato inammissibile il ricorso avverso comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria per carichi tributari e il difetto di giurisdizione quanto ai carichi non tributari. La parte deduce che erroneamente il primo giudice non aveva tenuto conto dell'avvenuta definizione agevolata dei ruoli, ai fini dell'annullamento della comunicazione preventiva, e ripropone i motivi in ordine alla irregolare notificazione della comunicazione e delle cartelle presupposte, alla mancata indicazione del calcolo degli interessi e alla loro esosità.  
L'A. E. R. resiste.

#### Motivi della decisione

Osserva la Commissione che si palesa assorbente l'esame del primo motivo d'appello. Al riguardo va rilevato che la rottamazione - definizione agevolata prevista dall'art. 3 D. L. nr. 119/2018 - consente al contribuente di sanare i ruoli tramite il pagamento della somma dovuta senza l'aggiunta di sanzioni ed interessi. L'art. 3 comma 10, poi, dispone che, a seguito della presentazione della relativa domanda non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi ed ipoteche. Nel caso in esame è stata notificata la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria in data 26/3/2019, in data 28/4/2019 è stata presentata istanza di definizione agevolata; in data 3/5/2019 è stato proposto ricorso avverso la comunicazione preventiva di iscrizione. È evidente, al riguardo, che, secondo il preciso dettato normativo, alla comunicazione preventiva di iscrizione non può giammai seguire, a seguito dell'istanza di definizione agevolata, la vera e propria iscrizione di ipoteca, interdetta dall'art. 3 comma 10 richiamato. Di conseguenza deve ragionevolmente reputarsi che la comunicazione preventiva sia del tutto inefficace e frustranea, non potendo ad essa mai seguire, a seguito dell'istanza di definizione agevolata, l'iscrizione della garanzia immobiliare, sicché essa va elisa ed annullata.  
L'appello, allora, nei sensi esposti, va accolto.

P. Q. M.

La Commissione accoglie l'appello e annulla la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria quanto ai carichi tributari, confermando, nel resto, la declaratoria di difetto di giurisdizione; dichiara compensate le spese del doppio grado di giudizio.



