



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

# **GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA SALERNITANA**

**2022**

---

**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, DANIELA MENDOLA

DIRETTORE RESPONSABILE

LUCA DE ROSA

IMPAGINAZIONE E STAMPA

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

Rivista licenziata per la stampa il 24 maggio 2024.

# SOMMARIO

## NOTE, ARTICOLI E COMMENTI

### **Prefazione**

- di Giulia D'Andrea pag. 9

Sul contraddittorio endoprocedimentale, *nota a Commissione Tributaria Provinciale Salerno, Sezione X, 25 febbraio 2022, n. 525*  
- Daniela Mendola " 20

Note in merito all'imposta di registro da applicare ai provvedimenti giudiziari che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, *nota a Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania, Sez. Staccata di Salerno, Sezione II, 18 novembre 2022, n. 7467*  
- Giuseppe Monetti " 31

Sull'impugnabilità dell'avviso di presa in carico, *nota a Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno, Sezione VII, 24 ottobre 2022, n. 2487*  
- Daniela Mendola " 42

Sul credito di imposta per ricerca e sviluppo, *nota a Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno, Sezione IX, 15 novembre 2022, n. 2853*  
- Giuseppe Piantino " 47

## **TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI**

### **IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**

Tributi erariali indiretti - Imposta sul valore aggiunto - Rettifica del credito portato in dichiarazione - Credito esposto in dichiarazione da considerare omessa perché presentata oltre i 90 gg. dalla scadenza del termine - Carezza di contestazioni sostanziali sulla insussistenza del credito - Spettanza del credito Iva - Sussiste " 28

### **IMPOSTA DI REGISTRO**

Imposta di registro - Atti dell'autorità giudiziaria - Avviso di liquidazione - Sentenza civile di risoluzione per inadempimento del contratto di permuta immobiliare - Disposta la retrocessione dell'immobile permutato - Pronuncia con funzione meramente restitutoria - È tale - Applicazione dell'art. 8, comma 1, lett. e) della tariffa parte prima del D.P.R. n. 131/1986 - Sussiste - Tassazione in misura fissa anziché proporzionale - Sussiste " 30

## TRIBUTI LOCALI

Tributi locali - Imu - Base imponibile accertata con sentenza - Sentenza resa *inter partes* passata in giudicato e avente ad oggetto la base imponibile Ici dal 2007 al 2010 - Immutata la fattispecie e i soggetti rispetto alle circostanze di fatto della *res iudicata* già formatasi su altro anno - Effetto espansivo del giudicato - Sussiste - Rilevanza della base imponibile accertata ai fini Ici per l'Imu - Sussiste

pag. 35

Tributi locali - Imu - Invocata esenzione dal tributo per beni merce in assenza di presentazione dell'apposita dichiarazione Imu - Spettanza dell'esenzione - Non sussiste

” 38

## IMPOSTE E TASSE

### AGEVOLAZIONI

Agevolazioni tributarie - Associazioni sportive dilettantistiche - Gestione di tipo imprenditoriale - Assunzione solo formale della veste giuridica di associazione senza scopo di lucro - Spettanza delle agevolazioni di cui al regime fiscale di favore ex L. n. 398 del 1991 - Non sussiste

” 11

Agevolazioni tributarie - Imposta di registro - Agevolazioni per l'acquisto della prima casa - Revoca dell'agevolazione per possidenza di altro immobile - Inidoneità abitativa del primo immobile già posseduto per inagibilità e inabitabilità - Revoca dell'agevolazione - Illegittimità - Spettanza dell'agevolazione

” 15

### ACCERTAMENTO

Accertamento - Imposta sul valore aggiunto - Rilascio di pvc - Mancato esercizio della facoltà di cui all'art. 12, comma 7, della L. 212 del 2000 - Denuncia di omessa attivazione del contraddittorio preaccertativo - Nullità del consequenziale avviso di accertamento - Non sussiste

” 17

Accertamento - Accertamento delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto - Accertamento basato su presunzioni tratte da movimenti bancari intervenuti fra due società - Società accreditante avente lo stesso legale rappresentante della società beneficiaria - Prova contraria a carico della società beneficiaria - Sussiste - Eccepita, con adeguata documentazione, la provvisorietà delle rimesse e la loro natura finanziaria anziché economica - Mancata contestazione da parte dell'Ufficio - Presunzione che gli importi incassati costituiscano maggiori ricavi in nero - Non sussiste

” 23

Accertamento - Accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto - Detraibilità dell'Iva assolta su prestazioni di servizio interinale - Sussistenza dell'inerenza e della finalizzazione della spesa - Detraibilità - Spetta pag. 25

Accertamento - Credito di imposta per ricerca e sviluppo - Atto di recupero - Manuale di Frascati - Elaborato scientifico di dubbia natura normativa - Utilizzabilità del Manuale salvo obiezione del contribuente - Dimostrazione del rispetto dei criteri definiti dal Manuale - Necessità " 45

### CONTENZIOSO

Processo tributario - Giudizio di appello - Intervenuto accoglimento parziale del ricorso nel giudizio di *prime cure* - Carezza di collegamento fra le argomentazioni e i criteri di calcolo con la misura delle sanzioni applicate nell'accertamento originario - Sussiste - Conseguente illegittimità delle sanzioni - Sussiste " 25

Processo tributario - Comunicazione di irregolarità - Atto non espressamente indicato dall'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992 - Ammissibilità dell'impugnazione - Facoltà e non onere di impugnazione - Sussiste " 28

Processo tributario - Ricorsi - Atti impugnabili - Avviso di presa in carico - Autonoma impugnabilità - Sussiste " 40

Processo tributario - Diniego di autotutela - Accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale alla rimozione dell'atto impositivo - Necessità " 40

Processo tributario - Giudizio avanti le Corti di Giustizia Tributaria - Principio della non contestazione dei fatti dedotti dalle parti - Si applica - Rende pacifici i fatti non contestati " 45

Processo tributario - Ricorsi - Atti impugnabili - Estratto di ruolo - Sua impugnabilità - Sussistenza di uno dei casi previsti dalla norma - Necessità - Impugnabilità a condizione che il ricorrente dimostri la sussistenza di uno dei casi tassativamente previsti - Necessità - Mancato soddisfacimento dell'onere della prova da parte del ricorrente - Inammissibilità del ricorso - Sussiste - Applicabilità della norma anche ai giudizi pendenti - Sussiste " 50

## RISCOSSIONE

Riscossione - Cartella di pagamento - Erronea indicazione del codice tributo nel modello di pagamento - Contestata decadenza dal beneficio della rateazione per omesso pagamento rata - Eccepite e dimostrato il lieve inadempimento e la mancanza di responsabilità soggettiva - Rimessione in termini per la rateazione - Sussiste	pag. 52
Riscossione - Cartella di pagamento - Contenuto caratterizzato dalla reiterazione di cifre riferite più volte allo stesso codice tributo e alla stessa violazione - Vizio di motivazione della cartella - Sussiste	” 52
Riscossione - Pignoramento - Atti presupposti notificati presso un indirizzo diverso da quello di residenza - Invalidità delle notifiche - Sussiste - Annullamento dell'atto di pignoramento - Consegue	” 54
Riscossione - Tributi locali - Affidamento del servizio a società esterna - Titolo concessorio scaduto - Ingiunzioni di pagamento notificate successivamente - Validità - Non sussiste	” 56

## INDICE CRONOLOGICO

Commissione Tributaria Provinciale Salerno Sezione III, 16 febbraio 2022, n. 455	pag. 52
Commissione Tributaria Provinciale Salerno Sezione X, 25 febbraio 2022, n. 525	” 17
Commissione Tributaria Provinciale Salerno Sezione II, 12 maggio 2022, n. 1545	” 23
Commissione Tributaria Provinciale Salerno Sezione XII, 16 maggio 2022, n. 1132	” 35
Commissione Tributaria Provinciale Salerno Sezione VI, 4 luglio 2022, n. 1560	” 28
Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno Sezione VII, 24 ottobre 2022, n. 2487	” 40
Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania, Sez. Staccata di Salerno Sezione IV, 11 novembre 2022, n. 7292	” 11
Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno Sezione IX, 15 novembre 2022, n. 2853	” 45
Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno Sezione XII, 16 novembre 2022, n. 2977	” 38
Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania, Sez. Staccata di Salerno Sezione II, 18 novembre 2022, n.7467	” 30
Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno Sezione VII, 21 novembre 2022, n. 3018	” 50
Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno Sezione VII, 21 novembre 2022, n. 3022	” 54
Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno Sezione VI, 21 novembre 2022, n. 3145	” 56
Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno Sezione XI, 22 novembre 2022, n. 3043	” 15
Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania, Sez. Staccata di Salerno Sezione II, 29 dicembre 2022, n. 8083	” 25





## PREFAZIONE

di Giulia D'Andrea

È con vivo piacere e orgoglio che, in qualità di Presidente della Commissione di studi “Giurisprudenza Tributaria Salernitana”, ho assistito e contribuito alla pubblicazione del presente numero del Massimario contenente le più interessanti pronunce delle Corti di Giustizia Tributarie Salernitane di Primo e Secondo grado relative all'anno 2022, alcune delle quali corredate da interessanti Commenti.

Nel ringraziare tutti coloro che con la propria opera professionale hanno concorso alla realizzazione di questo ambizioso progetto, non si può, leggendo le Sentenze raccolte nel Massimario, non osservare il grado di competenza e professionalità, sia dei difensori tributari che dedicandosi alla difesa dei contribuenti sono chiamati ad applicare ed interpretare le numerose novelle legislative caratterizzanti l'intero sistema tributario, sia alla competenza e professionalità delle Corti Salernitane, facendo sì che congiuntamente tali due aspetti rendano l'intero sistema uniformato ad alti livelli di equità e trasparenza.

Secondo i dati espressi in occasione della cerimonia di inaugurazione dell'anno giudiziario 2024, le Corti di Giustizia Campana si sono contraddistinte nell'anno 2023 per la velocità delle pronunce in riferimento al deposito delle motivazioni delle sentenze. Tale risultato ha portato la Corte di Giustizia Campana ai primi posti rispetto a tale dato.

Si comprende come tali traguardi siano tanto più lusinghieri considerando che il compito a cui sono chiamati i Giudicanti risulta ad oggi fortemente connotato da una rinnovata responsabilità “sociale” in quanto migliorare il sistema di Giustizia tributaria, realizzando un innalzamento del livello di coerenza giurisprudenziale unitamente alla trasparenza del sistema, è naturalmente fun-

zionale ad attrarre imprese e a creare valore aggiunto, nonché a creare nei contribuenti un grado di fiducia verso il sistema tributario tale da consentire maggiore serietà e diligenza nel servirsi dello strumento riconosciuto dalla legge di impugnazione di un atto impositivo, limitando l'uso indiscriminato e a volte meramente dilatorio dello stesso.

E' doveroso in questa sede fare un cenno alle numerose innovazioni legislative introdotte dalle recenti riforme per la cui profonda comprensione non si può prescindere dall'esaminare ciò da cui tutto ha avuto inizio, ovvero la L. n.111 del 09 agosto 2023, con cui si sono dettate le linee guida e i principi ispiratori dell'attuale riforma e a cui il Legislatore, nel rispetto di quanto dettato dall'art.76 della Costituzione, si è attenuto (o almeno avrebbe dovuto attenersi) nel concepire e porre in essere le norme di attuazione della delega.

Il *fil rouge* dell'intera e sofferta (erano anni che l'attendevamo) riforma è da ricercare in tre principi cardine, tutti desunti dalla nostra Costituzione: *la parità di chance e di armi processuali, il diritto di difesa e il c.d. giusto processo basato sul principio del contraddittorio originario.*

Un deciso “cambio di passo” è sicuramente stato attuato sin dal 2022 attraverso l'introduzione di innovazioni legislative con cui si sono aggiunti importanti tasselli alla realizzazione dell'indipendenza ed autorevolezza del rito tributario conferendogli una rinnovata identità atto a discostarlo dalla veste di giurisdizione di serie “minore” quale per troppo tempo è stato considerato; l'attuale riforma invece è tesa a conferire non solo autonomia ma anche dignità e solennità ad un processo che svolge un'indubbia funzione sociale ed economica.

Il riferimento è, ad esempio, all'introduzione del comma 5 bis dell'art.7 del D.Lgs. 546/92 con cui finalmente anche nel rito tributario si ha una norma in grado di disciplinare la distribuzione dell'*onus probandi* all'interno della dialettica processuale senza far ricorso al corrispondente (in tema di prova) art.2697 del codice civile. Con la novella normativa si viene, tra l'altro, a rafforzare la concezione della parte pubblica quale attore sostanziale del processo che quindi deve provare in giudizio "*le violazioni contestate con l'atto impugnato*".

Nel rinnovato "*dovere*" e non "*potere*" riconosciuto al Giudice di annullare l'atto impositivo per il quale la parte pubblica non fornisca prova del suo diritto, si innescia anche la previsione con cui il Legislatore delegante all'art.19 della summenzionata legge, alla lett.d, ha previsto che venga "*rafforzato il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo*", genesi dell'attuale formulazione dell'art.58 del D.lgs. 546/92.

Accanto ad un generale divieto nel produrre nuove prove in appello nella precedente formulazione dell'art.58 si faceva salva la possibilità da parte del Giudice Tributario di ammetterle nel caso in cui "*le ritenesse necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio*", nel contempo era sempre possibile "*produrre per le parti nuovi documenti*".

Dalla lettura di tale previsione normativa si evince *ictu oculi* che in realtà più che rafforzare il divieto di produrre nuovi documenti in appello, il legislatore è stato investito della facoltà di introdurre *ex novo* un generale divieto alla produzione di nuovi documenti (unitamente al divieto già esistente di produzione di nuovi mezzi di prova) prima non sussistente.

L'intento del Legislatore, in ossequio alla delega ricevuta e in ossequio, vale la pena di ricordarlo, al principio direttivo contenuto della l.30 dicembre 1991, n.413, da cui è scaturito il D.lgs. 546/92, secondo cui il processo tributario avrebbe dovuto ade-

guarsi a quello civile, era forse quello di avvicinarsi all'art.345 c.p.c.?

A dire il vero, se per un verso nel rito tributario, al pari di quello civile, si è introdotto un generale divieto a produrre in secondo grado nuove prove e nuovi documenti, seppur con diversi temperamenti, per un altro verso si assiste ad un'apertura da parte del Legislatore che "consente" al collegio di valutare l'indispensabilità della nuova prova o dei nuovi documenti nel secondo grado di giudizio al fine di ammetterli nel processo, stessa previsione che era prevista nel rito civile ma che è stata espunta con la riforma operata dal d.l.22 giugno del 2012, n.83, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n.134.

Ne consegue che, continuando nell'ottica di comparazione dei due riti, si è assistito con l'attuale riforma ad un passo indietro rispetto all'attuale preclusione draconiana contenuta nell'art.345 cpc, quasi a voler affermare (pensiero assolutamente condivisibile) una rinnovata identità del processo tributario.

La *ratio* della norma è da ricercare nella peculiarità del processo tributario nel quale indubbiamente la prova documentale riveste una preminente importanza rispetto ad altri riti laddove si riscontra, purtroppo, l'assenza di una fase dedicata all'espletamento dei mezzi istruttori e nel quale si è sempre più alla ricerca della verità materiale rispetto alla verità processuale.

La domanda che ora dobbiamo porci è se tale esigenza è da considerare preminente rispetto alla necessità di avere precise e rigide preclusioni processuali atte a garantire non solo il sacrosanto diritto di difesa degli individui garantito dall'art.24 della Costituzione ma anche perseguire un giusto ed equo processo, con ragionevole durata, o se non può essere ravvisata una "terza via" che consenta di far emergere la verità dei fatti all'interno del processo tributario ma che non sia di pregiudizio alla parte che ha osservato diligenza e correttezza contrapposta a quella che invece ha sottovalutato l'importanza del primo grado!

E' chiaro che la norma deve essere intesa, coerentemente con i principi ispiratori di tutta la riforma, nell'ottica di salvaguardia del principio del "giusto processo" nonché della garanzia costituzionale del diritto di difesa, *stelle polari* da cui ogni Giudicante mai dovrebbe discostarsi, ed è condivisibile che, in tale ottica, il Giudice di secondo grado dovrà avere cura di ammettere nuovi mezzi di prova o nuovi documenti valutandone attentamente l' "indispensabilità" nella sua accezione più ristretta ai fini della risoluzione della controversia, contemperando tale possibilità con il rispetto del sistema di preclusioni processuali caratterizzanti l'ordinamento tributario.

D'altro canto, secondo una visione d'insieme dei principi attualmente portanti delle norme tributarie nel complesso modificate od introdotte *ex novo* dalle riforme attuate, non si può non evidenziare il corto circuito che si andrebbe a creare nel momento in cui si consentisse una produzione in appello di prove o documenti, secondo un'visione meno draconiana del divieto, infatti, se è vero che, con l'introduzione del comma 5 bis all'art.7 del D.lgs. 546/92 il Giudice è tenuto ("deve" e non "può") ad annullare l'atto impositivo se la parte che intende far valere i propri diritti (la parte pubblica) non prova in giudizio i fatti costitutivi della pretesa, come potrebbe il giudice di secondo grado consentire a quella stessa parte di produrre nel successivo grado di giudizio prove a sostegno della propria tesi superando le preclusioni processuali, non solo dell'art.58 , ma anche dell'art.32 del D.LGS 546/92.

Sarebbe come far rivivere il comma 3 dell'art.7 del D.lgs. 546/92 che consentiva al Giudicante di "*ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia*", oltre a minare fortemente il concetto di processo tributario quale dispositivo ed allegatorio. La stessa Corte Costituzionale nella Sentenza n.109 del 2007 sul punto ha chiarito che "*il Legislatore con l'intervenuta abrogazione del terzo comma della richiamata norma ha inteso espungere dal processo il potere officioso del Giudicante*".

Un'ultima riflessione.

Viene accolta con favore la possibilità di chiedere l'ammissione del mezzo di prova quale testimonianza scritta introdotta con il comma 4 dell'art.7 del D.lgs. 546/92 con cui si fa un ulteriore passo avanti verso un giusto processo tributario, laddove il Giudice può disporre l'acquisizione sia in primo grado che in secondo grado. Tale norma contribuisce ad accorciare le distanze tra la parte pubblica e quella privata, difatti il contribuente prima dell'intervenuta modifica aveva sicuramente più difficoltà a produrre la prova contraria a fronte della possibilità della parte pubblica di raccogliere elementi nel processo verbale dotato di efficacia legale.

Non ci resta che attendere e verificare se i rinnovati strumenti normativi saranno consoni a realizzare il principio di parità di armi tra i duellanti all'interno della dialettica processuale.



Agevolazioni

## **L'ACCESSO AL REGIME AGEVOLATO DELLE ASD È COLLEGATO ALL'OSSERVANZA DEI REQUISITI SOSTANZIALI E NON MERAMENTE FORMALI**

Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania,  
Sez. Staccata di Salerno  
Sezione IV, 11 novembre 2022, n. 7292  
Pres. Merolla - Rel. Barrella

***Agevolazioni tributarie - Associazioni sportive dilettantistiche - Gestione di tipo imprenditoriale - Assunzione solo formale della veste giuridica di associazione senza scopo di lucro - Spettanza delle agevolazioni di cui al regime fiscale di favore ex L. n. 398 del 1991 - Non sussiste***

*Ai fini della fruizione del regime fiscale agevolato per le società sportive dilettantistiche non rileva il contenuto formale dello statuto o dell'atto costitutivo, bensì l'effettivo esercizio di attività senza fine di lucro.*

Svolgimento del processo

La società "P.B.A." proponeva ricorso avverso avviso di accertamento per l'anno 2014 di € 375.616,00 oltre interessi e sanzioni, emesso dall'Agenzia delle Entrate di Salerno. Tale accertamento era scaturito da un controllo (anni 2013 e 2014) dalla medesima DP dell'Agenzia delle Entrate a seguito del quale era stato notificato un PVC con relativo disconoscimento dello *status* di ente associativo non profit, con rideterminazione di maggiori imponibili ai fini delle imposte. La società eccepiva:

- a) Violazione e falsa applicazione dell'art. 148 c. 3 TUIR;
  - b) Violazione e falsa applicazione dell'art. 90 L. n. 289 del 2002 e
  - c) Errori di calcolo nella determinazione del maggiore base imponibile.
- Chiedeva in via principale:

l'annullamento dell'avviso di accertamento ed In via subordinata: l'annullamento parziale dell'avviso di accertamento in relazione ai motivi in fatto indicati.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio controdeducendo la totale infondatezza dei motivi di ricorso ed inidonei ad inficiare la legittimità dell'accertamento impugnato. Chiedeva il rigetto del ricorso e la condanna alle spese di giudizio.

La sentenza della c.t.p. di Salerno n. 467/21 del 14/12/2020, depositata il 01/02/2021, rigettava il ricorso per "l'insussistenza dei presupposti per l'applicazione del regime fiscale di vantaggio di cui alla L. n. 398 del 1991, con il conseguente recupero a tassazione, non potendosi reputare sufficiente il rispetto formale delle prescrizioni imposte dalla norma", con condanna alle spese di giudizio.

Avverso tale sentenza della c.t.p. di Salerno, la società "P.B.A." proponeva atto di Appello, in data 14/09/2021, regolarmente notificato, ed eccepiva:

- a) Illegittimità ed erroneità della sentenza per difetto di motivazione;
- b) violazione e falsa applicazione dell'art. 148 comma 3 del TUIR e
- c) violazione e falsa applicazione dell'art. 90 L. n. 289 del 2002.

Chiedeva in via principale di dichiarare illegittima la sentenza impugnata e per effetto annullare l'avviso di accertamento ed in via subordinata la riduzione dei maggiori importi accertati in base alla ricostruzione effettuata dalla parte.

L'Agenzia delle Entrate-Direzione Provinciale di Salerno si costituiva in giudizio, in data 02/11/2021, e con controdeduzioni chiedeva il rigetto dell'appello con vittoria alle spese del presente grado di giudizio.

## Motivi della decisione

L'appellante ripropone tutte le doglianze già proposte nel ricorso introduttivo oltre all'Illegittimità ed erroneità della sentenza per difetto di motivazione.

La società eccepisce che i giudici di prime cure hanno accolto *in toto* le conclusioni dell'Ufficio senza in alcun modo riscontrare quanto asserito e documentato dalla parte ricorrente. La sentenza doveva riprendere e confutare oggettivamente tutte le argomentazioni giuridiche espresse dalle parti.

La Cassazione a SS.UU. con sentenza n. 642/2015 ha affermato il seguente principio di diritto: "Nel procedimento civile - ed in quello tributario... - non può ritenersi nulla la sentenza che esponga le ragioni della decisione limitandosi a riprodurre il contenuto di un atto di parte..., sempre che in tal modo risultino comunque attribuibili al giudicante ed esposte in maniera chiara, univoca ed esaustiva, le ragioni sulle quali la decisione è fondata", ripresa dalla Cassazione con Ordinanza n. 435/2020.

Il Collegio ritiene che la sentenza è congruamente e puntualmente motivata in quanto i giudici hanno esaminato se, in base alla documentazione versata in atti, la società P.B.A. avesse rispettato i requisiti per accedere al regime fiscale di vantaggio di cui alla L. n. 398 del 1991 ed hanno evidenziato che non è sufficiente l'aspetto formale della veste giuridica assunta, ma il rispetto dei requisiti sostanziali previsti per l'accesso a tali facilitazioni.

Nell'esaminare l'atto di appello si osserva che le associazioni sportive, pur non essendo obbligate alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie, devono comunque porre in essere una serie di adempimenti documentali, da cui si possa dedurre la natura "dilettantistica" e le modalità di esercizio dell'attività, laddove il rendiconto economico finanziario rappresenta senza dubbio uno strumento di trasparenza e di controllo dell'intera gestione economica e finanziaria dell'associazione, da cui poter desumere non soltanto il risultato economico dell'anno, ma anche la corretta destinazione degli utili di

esercizio prodottisi nel corso degli anni ovvero delle modalità di copertura delle eventuali perdite.

In relazione alla materia trattata questo Collegio rileva che gli enti di tipo associativo possono godere del trattamento agevolato previsto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 148 (in materia di Irpeg) e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4 (in materia di Iva) come modificati, con evidente finalità antielusiva, dal D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 5, a condizione che riportano non solo l'inserimento, nei loro atti costitutivi e negli statuti, di tutte le clausole dettagliatamente indicate ma anche dell'accertamento che la loro attività si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse.

Il mancato rispetto delle clausole di cui all'art. 148, comma 8, TUIR e art. 4, comma 7, D.P.R. n. 633 del 1972 comporta il venir meno delle agevolazioni.

La Cassazione con sentenza n. 11456/2010 ha affermato che "Deve, infatti, ritenersi che l'applicazione alle associazioni sportive dilettantistiche, ed agli altri enti associativi ivi elencati, del trattamento agevolato previsto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4 come modificati, con evidente finalità antielusiva, dal D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, art. 5 - trattamento correlato ai fini di rilevanza sociale perseguiti dagli enti medesimi e ritenuti dal legislatore meritevoli di particolare tutela, è soggetta alla condizione dell'inserimento, negli atti costitutivi o negli statuti, di tutte le clausole in tale norma dettagliatamente indicate (entro il termine, per le associazioni già costituite alla data del 1° gennaio 1998, del 18 dicembre 1998), nonché, ovviamente, all'accertamento - effettuato dal giudice di merito con congrua motivazione - che l'attività delle associazioni si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse. Non è affatto sufficiente, pertanto, al fine della fruizione del trattamento tributario di favore in esame, né la mera appartenenza dell'ente alla categoria delle associazioni in questione, né la conformità dello statuto alle norme stabilite per il riconoscimento della relativa qualifica".

I giudici di legittimità, con Ordinanza n. 14696/2018, hanno affermato che “gli enti di tipo associativo possono godere del trattamento agevolato previsto dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 111 (in materia di I.R.P.E.G.) e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4 (in materia di Iva) come modificati, con evidente finalità antielusiva, dal D.Lgs. n. 460 del 1997, art. 5 - a condizione non solo dell’inserimento, nei loro atti costitutivi e negli statuti, di tutte le clausole dettagliatamente indicate nel D.Lgs. n. 460 del 1997 cit., art. 5 ma anche dell’accertamento - effettuato dal giudice di merito con congrua motivazione - che la loro attività si svolga, in concreto, nel pieno rispetto delle prescrizioni contenute nelle clausole stesse”.

La Corte di Cassazione con l’Ordinanza n. 8182/2020 si è pronunciata in tema di associazioni sportive dilettantistiche ed occorre distinguere tra la questione relativa all’individuazione della qualità dell’ente da quella relativa alla qualificazione delle attività poste in essere dallo stesso, ai fini fiscali, quali commerciali o non commerciali e che le agevolazioni fiscali sono precluse qualora si svolga attività di tipo commerciale.

I Giudici della Corte di Cassazione con l’ordinanza n. 21185/2020, rimanendo nel solco dell’orientamento giurisprudenziale in materia, hanno affermato che l’esenzione d’imposta prevista dall’art. 148 del D.P.R. n. 917 del 1986, in favore delle associazioni non lucrative, dipenda non dall’elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, Associazione Sportiva Dilettantistica), ma anche dall’effettivo svolgimento di un’attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente e non può ritenersi soddisfatto dal dato dell’affiliazione al CONI. Non è sufficiente che l’associazione sportiva sia iscritta ai registri del CONI per poter godere dei benefici fiscali contenuti nella L. n. 398 del 1991.

La Corte di Cassazione, con l’Ordinanza n. 4331/21, ha statuito che le associazioni sportive possono godere di un particolare regime di favore, previsto dall’art. 148, primo, secondo e terzo comma nonché del comma 8 TUIR, a condizione che sussistano i requi-

siti richiesti dalla normativa in oggetto, la cui dimostrazione spetta al contribuente che se ne voglia avvalere.

Da ultimo per la Corte di Cassazione, Ordinanza n. 29800/2022 depositata il 12 ottobre, non è determinante “il contenuto formale dello statuto o dell’atto costitutivo, che pur è d’obbligo quanto ai principi cui deve conformarsi l’attività, né la mera evidenza delle prescrizioni e regole organizzative (regolarità della tenuta dei libri contabili, regolarità delle iscrizioni dei soci, osservanza del principio di democraticità dell’ente), né la veste giuridica assunta. Ciò che rileva, ai fini del controllo e delle valutazioni, è l’esplicazione concreta di attività senza fini di lucro, nel perseguimento delle finalità associative”.

L’atto impugnato si fonda sul disconoscimento operato dall’Ufficio della natura associativa dell’ente, con conseguente decadenza dal regime fiscale di vantaggio di cui alla L. n. 398 del 1991. Per beneficiare del quale occorre avere una serie di requisiti di cui la Società in epigrafe risulta priva, sulla base dei rilievi di cui al PVC, che conducono inequivocabilmente verso la tesi della natura non associativa dell’ente ricorrente.

L’Agenzia delle Entrate in sede di verifica ha attribuito numerose violazioni, come l’esercizio di attività inequivocabilmente commerciali, entrate non contabilizzate e mancata tenuta dei libri sociali ed ha rilevato un’incongrua differenza tra il numero dei tesserati e dei soci.

Occorre verificare se l’Associazione possa ritenersi beneficiaria dei vantaggi fiscali previsti dalla L. n. 398 del 1991 oppure aver svolto quel ruolo di schermo per le attività sì da essere considerata soggetto fittiziamente interposto.

La L. n. 398 del 1991 prevede a favore delle associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza fini di lucro e pro loco, particolari modalità di determinazione forfetaria sia del reddito imponibile che dell’IVA da versare, nonché l’esonero dagli adempimenti contabili.

La L. n. 398 del 1991 esenta i club aderenti dagli obblighi previsti da norme fiscali, in-

clusa la contabilità dell'attività commerciale, il che tuttavia non significa che il sodalizio tragga vantaggio da esoneri che potrebbero diventare omissioni, anzi proprio la presenza di ricavi rilevanti ai fini tributari impone una congrua qualità ed efficacia amministrativa e induce a convenire, ancora una volta, sull'opportunità di aggiornare scritture e registri anche se non vi è obbligo di farlo.

Per poter accedere al regime fiscale di vantaggio di cui alla L. n. 398 del 1991, l'associazione deve rispettare una serie di parametri che il legislatore ha fissato in maniera stringente, trattandosi di una disciplina del tutto eccezionale rispetto a quella ordinariamente prevista per la tassazione dei redditi prodotti dai soggetti diversi dalle persone fisiche, onde evitare che sia violata la disciplina della libera concorrenza ove si consenta a soggetti, che fanno un uso distorto dello strumento associazionistico, di svolgere attività d'impresa, sottraendo alla regolare tassazione i ricavi ottenuti dalla medesima. La gestione dell'attività da parte di soci dominanti, conferma la gestione di tipo imprenditoriale finalizzata alla distribuzione di utili di gestione usufruendo di una veste giuridica impropriamente qualificata come non commerciale per diretta derivazione della denominazione di "associazione sportiva dilettantistica" al solo fine di ottenere un trattamento fiscale di maggior favore.

In tema di divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili è emerso nel corso del controllo che l'associazione ha conseguito utili maggiori di quelli emergenti da rendiconti approvati per gli anni 2013 e 2014, confermando l'inosservanza di un fondamentale principio posto a carico degli enti non commerciali.

Allo stesso modo, le ulteriori distrazioni di

fondi dalle disponibilità dell'Associazione per spese non documentate confermano la sostanziale finalità lucrativa e non di promozione sociale dell'ente.

Il Collegio constata che il venir meno della natura associativa e la conseguente decadenza dal regime fiscale di vantaggio di cui alla L. n. 398 del 1991, fa sì che l'Ufficio riprenda a tassazione ordinaria l'intero ammontare dei ricavi dichiarati dall'associazione.

Viene, altresì, rilevato che in merito alla ripresa di componenti: positivi di reddito pari a € 76.793,58 non contabilizzati e pertanto non dichiarati; negativi dei Costi non documentati per € 165.885,03 per rimborsi forfettari di spesa (carenza di documentazione giustificativa), per compensi ed ulteriori costi (derivanti dalla differenza tra i costi indicati nel rendiconto ed i costi documentati), la società ha provveduto solo alla loro contestazione non dandone prova concreta né ha sollevato ed effettuato eccezioni di quanto rilevato dagli accertatori alla conclusione del PVC.

Per quanto su detto e rilevato che dagli atti prodotti non risulta che l'appellante ha rispettato le prescrizioni contenute nelle clausole imposte dalla normativa di riferimento, l'appello deve essere rigettato.

Condanna la società, per effetto della soccombenza, alle spese di questo grado di giudizio che si liquidano come da dispositivo, sulla base del D.M. n. 55 del 2014 tabella 24.

P.Q.M.

Rigetta l'appello e condanna l'appellante "Società P.B.A." al pagamento delle spese di rito di questo grado di giudizio, in favore dell'Agenzia delle Entrate, che si liquidano in € 3.000,00 oltre accessori di legge.



## L'INIDONEITÀ ABITATIVA DELL'IMMOBILE GIÀ POSSEDUTO NON PRECLUDE L'ACCESSO AL BENEFICIO FISCALE "PRIMA CASA"

Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno  
Sezione XI, 22 novembre 2022, n. 3043

Pres. Russo - Rel. Cervino

***Agevolazioni tributarie - Imposta di registro - Agevolazioni per l'acquisto della prima casa - Revoca dell'agevolazione per possidenza di altro immobile - Inidoneità abitativa del primo immobile già posseduto per inagibilità e inabitabilità - Revoca dell'agevolazione - Illegittimità - Spettanza dell'agevolazione - Sussiste***

*In merito alle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa, l'art.1, nota 2 bis, della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, condiziona il beneficio alla mancanza di proprietà di altro immobile, ubicato nello stesso Comune, che sia idoneo a soddisfare le esigenze abitative dell'acquirente. In caso contrario, cioè se l'immobile sia inidoneo ai fini abitativi per dimensioni o caratteristiche, l'acquisto di un'altra abitazione beneficia dell'agevolazione fiscale.*

Svolgimento del processo

Avverso avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia delle Entrate di Salerno, propone formale e rituale ricorso la Sig.ra D.L., rappresentata e difesa dall'Avv. C.G., eccependo l'infondatezza della pretesa fiscale.

La parte ricorrente, premette in fatto di aver ricevuto in donazione dai genitori, con atto pubblico del 14.12.2016, un immobile sito nel Comune di Eboli e per il quale ha usufruito delle agevolazioni fiscali previste per l'acquisto della prima casa.

Con l'atto impugnato l'Ufficio ha proceduto a revocare le predette agevolazioni sul presupposto della proprietà di altro immobile nel Comune di Eboli.

Precisa di essere già proprietaria di altro immobile alla data della predetta donazione e per il quale al momento dell'acquisto non aveva goduto delle agevolazioni prima casa.

Tale immobile non poteva essere adibito ad abitazione, non essendo agibile, né tanto meno abitabile, motivo per cui non ha mai risieduto nell'immobile.

Eccepisce la erronea interpretazione della L. n. 168 del 1982 e l'erroneità dell'avviso di liquidazione.

Invoca l'ordinanza della Corte Costituzionale n. 203 del 2011, richiamata dalla Corte di Cassazione con ord. n. 20300/2018, secondo cui ciò che è rilevante, in materia di agevolazioni per l'acquisto della prima casa, è il fatto che l'acquirente non possieda un alloggio idoneo, per dimensioni e caratteristiche complessive, a sopperire alle sue esigenze abitative.

Rileva nel caso in esame che l'immobile di cui era già proprietaria alla data della donazione per cui è causa, non era idoneo all'uso di civile abitazione, con solai pericolanti e totalmente privo di impianti; ancora il ce-  
spite versa in uno stato di totale abbandono. Eccepisce la violazione del D.L. n. 3 del 2021, D.L. n. 18 del 2020 e art. 157 D.L. n. 34 del 2020 per quanto concerne la sospensione dei termini relativi alle attività di controllo degli uffici.

Sottolinea che l'atto in esame è stato notificato in data 18 gennaio 2021, quindi, nel periodo di sospensione, con conseguente illegittimità dell'atto opposto.

Conclude per l'annullamento dell'atto impugnato.

L'Agenzia delle Entrate, a sua volta, ritualmente costituita in giudizio, nel contestare quanto *ex adverso* dedotto ed eccepito rileva che l'immobile non risulta inagibile, o meglio la parte non ha fornito certificato di inagibilità, quindi sia le dimensioni che le caratteristiche sono tali da ritenere l'immobile idoneo alle esigenze abitative. L'inidoneità, per caratteristiche e dimensioni dell'immobile, inoltre, deve essere dedotta e provata dall'interessato.

Conclude per il rigetto del ricorso.

#### Motivi della decisione

Il Collegio, dopo un accurato esame delle istanze contrapposte, valutati gli atti di causa, ritiene fondate le argomentazioni addotte dalla parte ricorrente.

In tema di agevolazioni fiscali, ai fini della fruizione dei benefici per l'acquisto della prima casa, l'art. 1, nota II bis, della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 condiziona l'agevolazione alla non titolarità del diritto di proprietà di altra casa di abitazione nel territorio del Comune ove è situato l'immobile da acquistare.

In ordine al requisito della non possidenza di altro immobile adibito ad abitazione, la Corte Costituzionale con ord. n. 203/2011 ha affermato che l'intervenuta sostituzione nella legge sulla prima casa dell'espressione "fabbricato idoneo ad abitazione" con quella "casa di abitazione" è da intendersi nel senso che la possidenza di una casa di abitazione costituisce ostacolo alla fruizione delle agevolazioni fiscali per il successivo acquisto di un'altra casa ubicata nello stesso Comune soltanto se la prima delle due case sia idonea a soddisfare le esigenze abitative del soggetto interessato.

La stessa Corte di Cassazione ha affermato che il requisito della non possidenza di altro fabbricato idoneo ad abitazione, sussiste quando l'acquirente possieda un alloggio che non sia concretamente idoneo, per di-

mensioni e caratteristiche complessive, a sopperire ai bisogni abitativi suoi e della famiglia. In tal senso Cass. Sez. Trib. Ordinanza 2 luglio 2020 n. 13531.

Pertanto può essere riconosciuto il beneficio fiscale nel caso in cui il fabbricato sia inadeguato per dimensioni o caratteristiche qualitative dello stesso.

In sostanza ciò che rileva ai fini della legittima fruizione dei benefici fiscali è l'assoluta inidoneità dell'immobile ad uso abitativo. Nel caso che ci occupa, l'immobile acquistato precedentemente alla data della donazione per cui è causa, come si rileva da relazione tecnica estimativa, descrittiva dello stato dei luoghi e corredata da documentazione fotografica, prodotta agli atti di causa, appare non concretamente idoneo ad essere abitato.

La documentazione prodotta dalla parte ricorrente rappresenta elementi atti ad evidenziare la inagibilità dell'immobile ad uso abitativo. Pertanto non si può ritenere d'ostacolo all'applicazione delle agevolazioni "prima casa" la circostanza che l'acquirente dell'immobile sia proprietario di altro immobile nel medesimo Comune che, per qualsiasi ragione, sia inidoneo ad essere destinato ad abitazione.

Alla luce di quanto argomentato e sulla scorta degli elementi acquisiti dalla documentazione versata in atti, il Collegio, rileva la fondatezza del ricorso, che, pertanto, va accolto.

Discende da quanto precede la decisione di cui al dispositivo.

Le ragioni poste alla base della decisione e la particolarità della materia trattata giustificano la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Corte di giustizia Tributaria di I Grado di Salerno, Sez. XI,

- accoglie il ricorso.
- compensa le spese di giudizio tra le parti.

Accertamento

## **OBBLIGO DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO ASSOLTO DALLA FACOLTÀ DI PRESENTARE MEMORIE DOPO IL RILASCIO DEL PVC**

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno**  
**Sezione X, 25 febbraio 2022, n. 525**  
Pres. Abbondandolo - Rel. Belmonte

***Accertamento - Imposta sul valore aggiunto - Rilascio di pvc - Mancato esercizio della facoltà di cui all'art. 12, comma 7, della L. 212 del 2000 - Denuncia di omessa attivazione del contraddittorio preaccertativo - Nullità del consequenziale avviso di accertamento - Non sussiste***

*È infondata l'eccezione di violazione del contraddittorio preventivo in materia di tributi armonizzati, con conseguente violazione dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, se la parte assoggettata a verifica fiscale, pur non essendo stata convocata dopo il rilascio del pvc, abbia avuto la possibilità di formulare osservazioni e produrre deduzioni difensive, ex art. 12 comma 7 della L. n. 212/2000, entro il termine di sessanta giorni.*

Svolgimento del processo

Ricorre A.P.S.R.L. UNIPERSONALE avverso avviso di accertamento emesso in data 09/12/2020 e notificato in data 24/03/2021, sulla base del PVC redatto in data 03/10/2019 dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli - Ufficio di Benevento a carico della predetta società - esercente l'attività di commercio all'ingrosso di prodotti petroliferi - per il recupero di una maggiore Iva di € 796.635,00 (oltre sanzioni ed interessi).

Si contesta alla ricorrente, all'esito della

verifica relativa all'applicazione della disciplina Iva e delle accise in relazione alle cessioni di gasolio agricolo agevolato (con applicazione di aliquote ridotte ai fini Iva ed accise):

- di avere posto in essere, nei confronti di soggetti assegnatari, forniture di prodotto per quantitativi superiori rispetto a quelli assegnati agli stessi dall'U.M.A.;
- di avere effettuato forniture nei confronti di soggetti che non risultavano esser assegnatari di quote di gasolio a loro favore;
- di avere effettuato forniture nei confronti di soggetti che non risultavano avere la partita Iva nell'archivio della banca dati U.M.A.

Le suddette cessioni sarebbero relative a complessivi 4.441.489 Litri di gasolio agevolato (prospetto a pag. 5 accertamento), in relazione alle quali l'Ufficio ha recuperato la differenza tra l'Iva dovuta ad aliquota ordinaria (22%) rispetto a quella applicata dalla società in via agevolata (10%).

La società ricorrente eccepisce:

- 1) insussistenza dei presupposti per l'accertamento integrativo (art. 43 c. 3 dei D.P.R. n. 600/73 e art. 57 c. 4 del D.P.R. n. 633/72);
- 2) decadenza e prescrizione del diritto all'imposizione fiscale e di riscossione (art. 57 D.P.R. n. 633/72 e 2948 n. 4 c.c.);
- 3) prescrizione riscossione sanzioni (art. 20 D.Lgs. n. 472/97);
- 4) violazione art. 42 c. 1 D.P.R. n. 600/73 (delega di firma);
- 5) violazione del preventivo contraddittorio (art. 41 Carta dei diritti fondamentali della UE e norme sul procedimento tributario);
- 6) violazione e falsa applicazione dell'art. 6

del D.M. n. 454/2001 - omessa/carente motivazione (art. 10 L. n. 212/2000).

È costituita l'Agenzia delle Entrate che, ritenendo corretto il proprio operato, conclude per il rigetto del ricorso, vinte le spese, anche rifacendosi alle osservazioni contenute nella memoria integrativa successivamente depositata.

#### Motivi della decisione

Il ricorso non è fondato.

1. Con il primo motivo, la ricorrente eccepisce l'insussistenza dei nuovi elementi (ai sensi degli artt. 43 c. 3 del D.P.R. n. 600/73 e 57 c. 4 del D.P.R. n. 633/72) per l'accertamento integrativo, in presenza di precedente avviso di accertamento n. TF9031002451-2019 a.i. 2014 notificato in data 04/09/2019, e l'illegittima duplicazione dell'Iva per mancato scomputo dell'imposta Iva accertata con il predetto atto.

1.1. Sotto il primo profilo, premesso che si tratta di avvisi di accertamento relativi a due annualità diverse (2014 il primo e 2015 quello qui impugnato), come fatto rilevare dalla resistente Agenzia, il pvc su cui si fonda l'odierno avviso di accertamento è stato redatto in data 03/10/2019, dopo la notifica avvenuta in data 04/09/2019 del precedente accertamento n. TF9031002457-2019 basato su pvc della Guardia di Finanza di Eboli dell'08/04/2019 (vds. motivazione accertamento impugnato, pag. 3), cosicché l'Ufficio accertatore ha avuto notizia dell'esito della predetta verifica dell'Ufficio delle Dogane di Benevento solo dopo la notifica del precedente avviso di accertamento. Peraltro, la verifica dell'Ufficio delle Dogane di Benevento è iniziata in data 28/04/2016 mentre quella della GdF di Eboli in data 23/03/2018.

1.2. Quanto al mancato scomputo dell'Iva recuperata con il primo accertamento (n. TF9031002457-2019 al 2014), l'Agenzia ha rappresentato che si tratta dell'Iva relativa a vendite di carburanti acquistati in nero, determinate sulla base di riscontro (tramite questionari) con i fornitori risultanti da Spesometro. Per quanto si rileva dalla lettura

degli avvisi in questione, l'odierno avviso di accertamento ha riguardo, invece, al recupero per le "cessioni di carburanti risultanti dal confronto tra i dati indicati sulla copia dei libretti e/o tabulati UMA acquisiti presso i relativi uffici (che riportano i quantitativi di gasolio assegnati ai singoli utenti utilizzatori, il quantitativo effettivo dei prelievi, nonché il deposito commerciale presso il quale è stato effettuato il prelievo), i dati indicati nei documenti di trasporto (DAS - XABD) e fatture emessi dalla Ala Petroli Srl e, infine, i dati risultanti dai controlli eseguiti da altri Uffici delle Dogane nonché dallo stesso Ufficio delle Dogane di Benevento al fine di accertare la veridicità delle transazioni". In sostanza, ai di là della circostanza che il primo accertamento attiene ad un quantitativo di gasolio agricolo (lt 770.000) nettamente inferiore a quello qui contestato (lt 4.441.489), non vi è riscontro (ricadendo il relativo onere sul deducente, ai sensi dell'art. 2697 c.c.), che il primo quantitativo sia lo stesso considerato nell'odierno accertamento; l'eccezione risulta, quindi, infondata, non essendo dovuto l'invocato scomputo in relazione all'Iva accertata con il primo atto.

2. Quanto all'eccezione di prescrizione, erra la ricorrente nel fare riferimento all'a.i. 2014, laddove l'avviso qui impugnato si riferisce all'a.i. 2015, cosicché l'eccezione risulta infondata, dal momento che l'art. 57 del D.P.R. n. 633/72 prevede che l'accertamento va notificato entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione; nel caso di specie trattandosi dell'anno d'imposta 2015. Il termine ordinario per l'accertamento aveva scadenza al 31/12/2020. A tanto deve aggiungersi che la disciplina sui termini di decadenza e prescrizione introdotta dall'art. 67, comma 1, c.d. Decreto Cura Italia, D. L. n. 18/2020 ha "sospeso tutti i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori, ivi compresi quelli degli enti locali dati 8 marzo al 31 maggio 2020". Inoltre, l'art. 157 del D.L. 34/2020

(Decreto Rilancio, convertito con modificazioni nella Legge 77/2020) ha stabilito che gli atti di accertamento con termine di decadenza in scadenza tra l'08/03/2020 ed il 31/12/2020 dovevano essere emessi entro il 31/12/2020 e notificati entro il 31/12/2021, laddove l'odierno avviso è stato emesso in data 09/12/2020 con prot. n. 170462 5 e notificato in data 24/03/2021.

4. Del pari infondate - essendo la parte incorsa nel medesimo errore di considerare un anno fiscale diverso da quello oggetto del presente giudizio - le eccezioni di prescrizione e decadenza della riscossione delle sanzioni, valendo il termine quinquennale.

5. L'avviso di accertamento impugnato è firmato digitalmente dal Direttore Provinciale Dr. Pellegrino Eboli. La sottoscrizione dell'atto da parte del titolare dell'Ufficio (Direttore Provinciale) esclude radicalmente la possibilità di contestare il vizio di sottoscrizione dell'atto da parte di funzionario della carriera direttiva, per cui alcuna delega di firma né tantomeno di funzioni dirigenziali si rendeva necessaria. Anche il quarto motivo è, pertanto, infondato.

6. L'eccezione - con la quale si denuncia la violazione del contraddittorio preventivo in materia di tributi armonizzati, dal momento che la parte non è stata convocata dall'Ufficio dopo la redazione del p.v.c. da parte dell'Agenzia delle Dogane, con conseguente violazione dell'art. 41 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea - è infondata. Il contraddittorio preventivo è, invero, soddisfatto dalla possibilità riconosciuta alla parte assoggettata a verifica fiscale di formulare osservazioni e produrre deduzioni difensive ex art. 12 c. 7 della L. n. 212/2000, che nel caso di specie non risultano presentate. In tal senso la Corte di Cassazione ha chiarito, con due recenti pronunce, che "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente), nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione "ex ante" in merito alla

necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso "ante tempus", anche nell'ipotesi di tributi "armonizzati", senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di "resistenza", invece necessaria, per i soli tributi "armonizzati", ove la normativa Interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad es., nel caso di accertamenti cd. a tavolino), ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione "ex post" sul rispetto del contraddittorio" (Sez. 5 - , n. 701 del 15/01/2019 (Rv. 652456); conf. Sez. 5 n. 22644 del 11/09/2019 (Rv. 655048).

7. Anche l'eccezione di violazione art. 6 D.M. 454/2001 per carenza di motivazione ai sensi dell'art. 10 L. n. 212/2000, è infondata, in quanto la normativa in materia di libretto UMA (D.M. 454/2001) non esime il cedente da responsabilità nei confronti dell'Erario, posto che la mera esibizione del libretto - finalizzata all'aliquota agevolata - non è sufficiente ai fini dell'emissione della fattura con aliquota ridotta, avendo il cedente l'onere di verificare i presupposti di legge, ricadendo l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che legittimano la deroga al normale regime impositivo sui deducenti (Cass. Sez. 5 n. 13457 del 27/07/2012 (Rv. 623583 - 01); Sez. 5, n. 1.670 del 24/01/2013 (Rv. 624934).

8. Quanto alle denunciate incongruenze relative ad alcuni cessionari della provincia di Benevento, al di là di ogni altra considerazione sulla genericità della deduzione, va rilevato che, con la memoria integrativa, l'Agenzia delle Entrate ha confutato uno per uno i rilievi del ricorrente, con idonea e pertinente allegazione documentale. Anche sotto tale profilo, il ricorso non merita, pertanto, accoglimento.

9. Al rigetto del ricorso consegue la condanna della ricorrente alla rifusione delle spese sostenute dalla resistente da liquidarsi come in dispositivo,

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al pagamento delle spese sostenute dalla resistente liquidate in € 900,00 oltre accessori, come per legge, se dovuti.

### **Sul contraddittorio endoprocedimentale**

#### **Sommario:**

- 1. Fatto**
- 2. Il processo verbale di constatazione come atto finale dell'attività istruttoria**
- 3. Il contraddittorio endoprocedimentale a garanzia dei diritti costituzionali**
- 4. Il divieto di accertamento *ante tempus***
- 5. Conclusioni**

#### **1. Fatto**

Alla società ricorrente di cui alla pronuncia qui in rassegna, veniva notificato un avviso di accertamento, fondato su un pregresso processo verbale di constatazione, con cui si procedeva al recupero di una maggiore Iva. L'Ufficio adduceva, tra i diversi motivi di contestazione, che il contribuente aveva effettuato forniture nei confronti di soggetti non assegnatari di quote di gasolio e di aver effettuato forniture nei confronti di operatori non titolari di partita Iva come emergente dall'archivio della banca dati dell'U.M.A.

La società contribuente, pertanto, presentava ricorso sollevando le seguenti questioni:

1. Insussistenza dei presupposti per l'accertamento integrativo;
2. Decadenza e prescrizione del diritto all'imposizione fiscale e della riscossione;
3. Prescrizione riscossione sanzioni;
4. Violazione art. 42, comma 1, Dpr. 600/73;
5. Violazione del preventivo contraddittorio (art. 41 della Carta dei diritti fondamentali della Ue) e norme sul procedimento tributario;
6. Violazione e falsa applicazione dell'art. 6 DM n. 454/2001 e art. 10 l. n. 212/2000.

#### **2. Il processo verbale di constatazione come atto finale dell'attività istruttoria**

Il "processo verbale di constatazione" (pvc) è l'atto redatto dalla Guardia di Finanza e sottoscritto dal contribuente contenente la descrizione di tutte le attività svolte, nonché delle risultanze della verifica.

Come noto l'atto in questione ha la funzione di

documentare le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente e le risposte ricevute.

Al suo interno sono attestate le operazioni svolte in fase istruttoria, l'indicazione del luogo e la data di redazione; i nomi dei verbalizzanti e di chi assiste gli stessi nel corso delle operazioni ispettive; le operazioni di verifica giornalmente compiute; i controlli eseguiti; le richieste formulate dal contribuente; l'elenco dei documenti esibiti ed acquisiti agli atti della verifica; le richieste ed osservazioni del contribuente.

Il pvc ha valore di atto pubblico avente piena prova fino a querela di falso e fidefacente per ciò che concerne la provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché per le dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti.

Tra il pvc e il successivo eventuale avviso di accertamento si instaura un collegamento negoziale tale per cui l'illegittimità del pvc (atto presupposto) si riverbera sull'avviso di accertamento (atto posto) con conseguente nullità dello stesso (cd. nullità derivata).

Il pvc viene redatto allo scopo di contestare le violazioni emerse durante le attività di verifica e non riveste carattere di atto impositivo, in quanto sprovvisto della forza autoritativa. In ragione della sua natura endoprocedimentale, il pvc è solo "astrattamente" lesivo in quanto non arreca un pregiudizio diretto nella sfera giuridico - patrimoniale del destinatario e, pertanto, non è impugnabile autonomamente dal contribuente.

In esso non è ravvisabile alcuna pretesa fiscale, in quanto rappresenta una relazione dell'attività svolta dagli organi verificatori e, pertanto, non determina il sorgere di un interesse ad agire di cui all'art. 100 c.p.c.<sup>(1)</sup>.

Il contribuente potrà, in ogni caso, esercitare il diritto di difesa in un momento successivo, impugnando l'atto in via cd. differita e congiuntamente all'atto successivo, autonomamente impugnabile (art. 19 D.Lgs. n. 546/92). Alla luce dell'ultima riforma fiscale, tuttavia, potrà decidere di prestarvi adesione ottenendo un effetto cd. premiale, avvalendosi dell'istituto dell'adesione al pvc.

#### **3. Il contraddittorio endoprocedimentale a garanzia dei diritti del contribuente**

Il processo verbale di constatazione deve essere consegnato in copia al contribuente per consentire a quest'ultimo di presentare memorie, dife-

se e controdeduzioni nel termine di sessanta giorni. Si tratta di un termine dilatorio utile all'espletamento della partecipazione del contribuente. Il riconoscimento normativo del contraddittorio endoprocedimentale nella fase istruttoria è giustificato dalla peculiarità delle verifiche fiscali caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli. La previsione legislativa di un contraddittorio preventivo opera nell'interesse non soltanto del contribuente, ma anche della stessa amministrazione finanziaria per lo svolgimento dell'attività accertativa, secondo i principi di completezza ed efficienza<sup>(2)</sup>. L'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000, prevede una sorta di contraddittorio differito rispetto alla verifica<sup>(3)</sup>, ma allo stesso tempo preventivo da svolgere subito dopo il processo verbale e prima dell'emissione dell'accertamento<sup>(3)</sup>. La regola del rispetto del termine per l'espletamento del contraddittorio preventivo può essere derogata nelle ipotesi di accertamento *ante tempus*; esso è ammissibile qualora ricorrano le ragioni di urgenza nell'ambito delle quali, tuttavia, non può includersi la decadenza dall'esercizio del potere impositivo, non potendo il contribuente essere pregiudicato per effetto dell'inerzia della Pubblica Amministrazione<sup>(4)</sup>.

#### 4. Il divieto di accertamento *ante tempus*

Nell'*excursus* motivazionale, i giudici di prime cure richiamano, appunto, il divieto del cd. accertamento *ante tempus*. Il legislatore, dunque, impone che al contribuente siano riconosciuti sessanta giorni per consentire al medesimo di esercitare in modo adeguato la propria difesa, mediante la presentazione di memorie e deduzioni.

La previsione di cui all'art. 12, l. n. 212/2000, non si presenta come mera condizione di procedibilità, in quanto non introduce un contraddittorio meramente formale, bensì sostanziale che deve assolvere alla sua funzione tipica di favorire il dialogo tra le parti.

L'accertamento anticipato può essere emesso solo in determinate ipotesi<sup>(5)</sup>, nell'ambito delle quali, non vi rientra, ad esempio, la imminente scadenza del termine di decadenza dell'azione accertativa che in nessun caso può integrare una ragione di urgenza valida ai fini dell'inservanza del termine dilatorio di sessanta giorni

di cui all'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000. L'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria che deve addurre fatti concreti e precisi, comprovanti che l'emissione dell'avviso in prossimità del maturare dei termini decadenziali sia dipesa da fattori ad essa non imputabili<sup>(6)</sup> che abbiano inciso al punto da rendere comunque necessaria l'attivazione dell'accertamento<sup>(7)</sup>.

Le ragioni di urgenza consentono l'emissione dell'avviso di accertamento anche prima dei sessanta giorni, purché consistano in elementi di fatto che esulino dalla sfera di responsabilità dell'ente impositore, riguardando, pertanto, il contribuente ed il rapporto controverso e non potendo consistere nella scadenza del termine di decadenza dell'azione accertativa.

Come asserito dalla giurisprudenza, il requisito dell'urgenza, "deve essere legato a una particolare specificità del caso accertato, piuttosto richiedendo uno specifico riferimento agli elementi di fatto che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto" (cfr. Cass. n. 27911/13).

#### 5. Il neointrodotta contraddittorio endoprocedimentale

Senza pretese di esaustività, ma con una finalità essenzialmente di divulgazione scientifica, si evidenzia che il comma 7 dell'art. 12, l. n. 212/2000, è stato abrogato dall'art. 1, comma 1, lett. e), D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, il quale ha previsto l'inserimento di una norma *ad hoc*<sup>(8)</sup> che prescrive il contraddittorio endoprocedimentale per tutte le tipologie di accertamenti (art. 6 *bis*, l. n. 212/2000).

Il neointrodotta istituto si sostanzia nella comunicazione indirizzata al contribuente di uno schema di provvedimento (che ricalca il cd. accordo integrativo di cui all'art. 11, l. n. 241/90), consentendo all'interessato, nel termine di sessanta giorni, di presentare eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, di accedere o estrarre copia degli atti del fascicolo<sup>(9)</sup>.

Merita di essere rilevato l'inserimento all'interno della medesima norma della cd. motivazione rafforzata<sup>(10)</sup> che obbliga l'Amministrazione Finanziaria a motivare l'avviso di accertamento con riferimento alle osservazioni avanzate dal contribuente che "ritiene di non accogliere". Pertanto, deve trattarsi di un contraddittorio non apparente, ma essenziale, le cui risultanze divengono parte integrante dell'atto.

## 6. Osservazioni conclusive

I giudici di *prime cure* asseriscono che il contraddittorio pre-accertativo è stato osservato pienamente in quanto al contribuente è stata riconosciuta la possibilità di addurre memorie, difese e controdeduzioni, sebbene quest'ultimo non le abbia presentate.

Risulta, quindi, sufficiente che sia decorso il termine di sessanta giorni senza che sia stato esercitato il potere impositivo per dirsi rispettato l'obbligo al contraddittorio preventivo.

**Daniela Mendola**

### Note

1. E. De Mita, *La Guardia di Finanza tra interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, 319.
2. S. Zebri, Principio di collaborazione e buona fede, in *Azienditalia*, 2021, 12, 1280.
3. C. Verrigni, *Principio del contraddittorio e diritto ad una buona amministrazione. Le possibili linee evolutive*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2020, 3, 2054.

4. V. Camerino, *Verifiche fiscali: diritti e garanzie del contribuente*, in *Il fisco*, 2009, 2033.

5. S. Mecca, Il fallimento della società giustifica l'accertamento "sprint", in *Il tributario*, 24 aprile 2019; A. Natalini, *Contribuente fiscalmente "pericoloso": valida la notifica ante tempus dell'accertamento*, in *Il tributario*, 19 settembre 2019.

6. R. Giordano, *L'irreperibilità del contribuente giustifica l'emissione dell'avviso di accertamento ante tempus?*, in *Il tributario* 16 maggio 2018.

7. A. Borgoglio, *Rimborso Iva e fatture inesistenti legittimano l'accertamento anticipato*, in *Il fisco* 2018, 37, 3574).

8. Sul punto si rinvia a P. AGLIETTA, *Delega fiscale: nei prossimi 24 mesi una profonda riforma del sistema tributario*, in *Il Quotidiano Giuridico*, 4 settembre 2023.

9. S. Capolupo, *Riforma fiscale: importanti novità per lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Ius tributario*, 30 ottobre 2023.

10. G. Ielo, *La revisione del sistema tributario nazionale e locale: approvata la delega*, in *Azienditalia*, 2023, 10 1230.



Accertamento

## **NON COSTITUISCONO MAGGIORI RICAVI I MOVIMENTI BANCARI A VALENZA SOLO FINANZIARIA FRA DUE SOCIETÀ COSTITUENTI UN UNICO CENTRO DI INTERESSI**

Commissione Tributaria Provinciale Salerno  
Sezione II, 12 maggio 2022, n. 1545  
Pres. e Rel. Pezza

***Accertamento - Accertamento delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto - Accertamento basato su presunzioni tratte da movimenti bancari intervenuti fra due società - Società accreditante avente lo stesso legale rappresentante della società beneficiaria - Prova contraria a carico della società beneficiaria - Sussiste - Eccepita, con adeguata documentazione, la provvisorietà delle rimesse e la loro natura finanziaria anziché economica - Mancata contestazione da parte dell'Ufficio - Presunzione che gli importi incassati costituiscano maggiori ricavi in nero - Non sussiste***

*Gli accrediti in conto corrente provenienti da una società avente lo stesso legale rappresentante della società beneficiaria non possono rappresentare ricavi omessi ma mere rimesse di natura finanziaria, non economica, allorquando si dimostri, con documentazione offerta in produzione e non contestata dall'Ufficio impositivo, che le operazioni erano transitorie e intervenute tra soggetti costituenti di fatto un unico centro di interessi.*

Svolgimento del processo

Con ricorso del 14 giugno 2021 l'Azienda Zootecnica P.B. Società Agricola a r. l., in persona del legale rappresentante impugna-

va avviso di accertamento notificato in data 14 aprile 2021, con cui l'Agenzia delle Entrate aveva accertato, per l'anno di imposta 2015, maggiori ricavi non dichiarati per € 106.050,00, con evasione dell'Iva per € 10.686,00, nonché dell'Irap per € 3.387,00, e con l'aggiunta di € 14.426,00 di sanzioni, per un totale richiesto di € 30.993,98.

L'accertamento aveva ad oggetto movimenti bancari avvenuti tra la ricorrente e la I.G.s.r.l., società sorella della P.B., avente il medesimo legale rappresentante. L'Agenzia aveva ritenuto non completamente giustificati tali movimenti poiché la contribuente non era riuscita a recuperare tutte le copie dei relativi assegni ed anche perché, pur risultando un debito della I.G. verso la P.B., le rimesse della prima venivano qualificate come semplici prestiti invece che pagamenti.

La ricorrente eccepiva preliminarmente la tardività dell'accertamento emesso dopo il decorso del termine di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600/73. Infatti non si riteneva applicabile il combinato disposto degli artt.5, comma 3 bis, e 5 ter del D.Lgs. n. 218/97, poiché la procedura di accertamento in contraddittorio era cominciata molto prima dell'entrata in vigore di tale normativa.

Nel merito argomentava che gli stretti rapporti tra la P.B. e la I.G. spiegavano adeguatamente le temporanee rimesse dall'una all'altra per far fronte ad esigenze contingenti; soprattutto dopo un incendio doloso di natura estorsiva (avvenuto il 23 aprile 2013) che aveva gravemente danneggiato le strutture della P.B.. Infatti la I.G. si occupava della trasformazione dei prodotti della P.B., per poi rivendere alla stessa P.B. il prodotto caseario finito; anima, socio e le-

gale rappresentante di entrambe le società era B.G. Questa stretta correlazione fra le due società giustificava i provvisori movimenti di danaro, di natura esclusivamente finanziaria e non economica, che avevano lo scopo di evitare scoperti bancari che avrebbero pregiudicato definitivamente le attività delle due società.

Peraltro la ricorrente osservava come l'Agenzia delle Entrate fosse entrata in contraddizione con se stessa nel momento in cui aveva ritenuto non giustificati i movimenti "in entrata" per la P.B.- ritenendoli di natura economica e non finanziaria- mentre per quelli "in uscita" verso la I.G. (che avrebbero potuto agevolmente essere considerati costi detraibili) aveva condiviso la loro natura esclusivamente finanziaria.

Peraltro per l'anno 2015 la P.B. (come risultava dai partitari allegati) aveva regolarmente pagato tutte le fatture per le prestazioni eseguite in suo favore dalla I.G., così come aveva ricevuto tutti i pagamenti dovuti dalla I.G.; sicché non vi era spazio per ipotizzare che le movimentazioni contestate non avessero motivazioni esclusivamente finanziarie, senza affatto costituire maggiori incassi.

Per tutte queste ragioni la ricorrente riteneva del tutto insussistenti i presupposti di cui agli artt. 32 e 39, comma 1 del D.P.R. n. 600/1973, avendo ella compiutamente giustificato tutti i movimenti bancari contestati e concludeva per l'annullamento, previa sospensione, dell'atto impugnato con vittoria di spese e competenze.

Radicatasi la lite si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate e rilevava come l'Ufficio avesse operato nel pieno rispetto delle regole di legge. Infatti sarebbe spettato alla contribuente l'onere di spiegare le ragioni dei movimenti bancari oggetto di verifica; tanto in applicazione degli art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/72. Quei movimenti bancari costituivano già di per sé indizi gravi, precisi e concordanti, con conseguente inversione dell'onere della prova. Contestava inoltre l'eccezione di tardività dell'accertamento

poiché nel caso in esame era pienamente applicabile il combinato disposto degli artt.5, comma 3 bis, e 5 ter del D.Lgs. n. 218/97. Concludeva quindi per il rigetto del ricorso con vittoria di spese e competenze di lite.

#### Motivi della decisione

Osserva la Commissione che la ricorrente ha fornito prova adeguata della natura "finanziaria" e non "economica" dei movimenti bancari oggetto di verifica. Infatti le spiegazioni fornite, valutate assieme alla documentazione prodotta ed ai dati oggettivi non contestati dall'Agenzia (legame intrinseco fra le due società tale da potersi ritenere l'esistenza di un unico centro di interessi; partite in entrata ed in uscita fra le due società che dimostrano la provvisorietà delle rimesse), bastano a dare piena giustificazione delle movimentazioni bancarie e consentono di escludere ragionevolmente che esse possano costituire maggiori ricavi secondo l'assunto dell'Ente resistente.

Peraltro non pare comprensibile la scelta, operata dall'Agenzia delle Entrate, di differenziare la natura delle movimentazioni "in entrata" rispetto a quelle "in uscita": se si ritiene che tutte le operazioni abbiano una natura "economica" e non meramente "finanziaria" sarebbe stato necessario, per coerenza, attribuire la natura di "costi" detraibili alle rimesse in favore della I.G.

In tali sensi, con riferimento all'anno di imposta 2014, ha deciso la C.T.R. -Sez. nella procedura intrapresa dalla I.G., con sentenza n. 268 del 2022, depositata in data 11 gennaio 2022. Il ricorso deve pertanto essere accolto. La condanna alle spese segue la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Condanna l'Agenzia delle Entrate a versare alla ricorrente le spese di lite che liquida in complessivi € 1.500,00, oltre accessori se dovuti.

## ILLEGITTIME LE SANZIONI IRROGATE CON L'ATTO IMPOSITIVO PARZIALMENTE RIFORMATO DAL GIUDICE

Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania,  
Sez. Staccata di Salerno  
Sezione II, 29 dicembre 2022, n. 8083  
Pres. Graziano - Rel. Feo

***I. Accertamento - Accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto - Detraibilità dell'Iva assolta su prestazioni di servizio interinale - Sussistenza dell'inerenza e della finalizzazione della spesa - Detraibilità - Spetta***

***II. Processo tributario - Giudizio di appello - Intervenuto accoglimento parziale del ricorso nel giudizio di prime cure - Carenza di collegamento fra le argomentazioni e i criteri di calcolo con la misura delle sanzioni applicate nell'accertamento originario - Sussiste - Conseguente illegittimità delle sanzioni - Sussiste***

*I. È detraibile l'Iva assolta su fatture d'acquisto emesse da una società cooperativa per prestazioni di servizi provenienti da unità lavorative interinali qualora sia stata già riconosciuta in sede giudiziale l'inerenza e la finalizzazione della spesa, in applicazione del principio di destinazione. D'altra parte, secondo l'art. 4, comma 2, n. 1, D.P.R. n. 633/1972, si considerano sempre effettuate nell'esercizio di impresa le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere dalle società commerciali e cooperative.*

*II. In ipotesi di accoglimento parziale del ricorso del contribuente avverso un atto di accertamento fiscale, va dichiarato illegittimo il provvedimento sanzionatorio originario basato su argomentazioni e criteri di calcolo che risultano incompatibili con la pronuncia sull'atto presupposto.*

### Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate di Salerno ha proposto appello avverso la sentenza con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Salerno aveva accolto parzialmente il ricorso avverso l'avviso di accertamento sopra indicato, avente ad oggetto Ires, Irap ed Iva per l'annualità 2014.

La sentenza impugnata aveva accolto il ricorso annullando solo con riferimento ai n. 1, 2 e 3 dei rilievi mossi alla contribuente, confermando per il resto l'avviso di accertamento impugnato.

L'Agenzia delle Entrate fondava l'appello in ordine ai tre motivi in contestazione, concernenti costi non inerenti, costi ritenuti non di competenza e recuperi per perdita non ritenuta deducibile, come si dirà più specificamente in motivazione.

Si è costituita la E.P.C.S.r.l., chiedendo il rigetto dell'appello principale e muovendo appello incidentale sui seguenti punti: mancata pronuncia su difetto di contraddittorio; deducibilità su interessi passivi ritenuti indeducibili; deducibilità di componenti negativi ai fini Irap; illegittima applicazione delle sanzioni.

La causa veniva decisa all'udienza del 18 Novembre 2022.

## Motivi della decisione

Tre sono i motivi di appello principale dell' Agenzia delle Entrate.

Il primo motivo (attinente ad Ires/Irap) riguarda costi non ritenuti inerenti per € 18.000; trattasi di appalto con altra società per lavoro interinale, secondo l' Agenzia non documentati precisamente e non inerenti. Tale motivo di appello va rigettato, perché come correttamente sostenuto dalla società appellata E., l' occupazione di due unità lavorative (magazzinieri, per esigenze di produzione stagionali), perché effettivamente tale costo è inerente alla produzione. Non v'è motivo di affermare che tale spesa non sia senz'altro funzionale all'attività di impresa in oggetto. La documentazione allegata fa riferimento non solo alle fatture ricevute ma anche ai bonifici.

Per quanto concerne il secondo motivo di appello (Ires/Irap), va detto che trattasi di contestazione di costo ritenuto non di competenza, per € 9.680, avente ad oggetto spesa per competenze legali. L'Ufficio ne ha contestato la competenza con l'annualità in esame (il 2014) a causa del fatto che tali spese ebbero luogo nell'ambito di un progetto imprenditoriale non esauritosi in quell'anno, ma negli esercizi successivi, per cui non sarebbe giustificata l'imputazione di tali spese al 2014. Al riguardo la società E. deduce che la funzione di tali consulenze - svolte dalla società B.C. - fosse quella di ricercare la miglior soluzione per reperire credito finanziario per la società. A dimostrazione dell'inerenza la società contribuente afferma che sono state allegate le prove dei bonifici e delle fatture, a dimostrazione dell'inerenza. Ciò premesso, l'appello dell'Ufficio non è fondato. Vanno invero confermate le argomentazioni sviluppate nella sentenza di primo grado, secondo cui, benché fosse errata la dicitura "acconto", si trattò invero di fatture pagate per prestazioni effettivamente rese nell'anno di riferimento e quindi costituenti costi. Sul punto numero tre (avente ad oggetto Ires), anche in tal caso l'appello dell'Uffi-

cio non è fondato, visto che la transazione di cui si discorre in atti fu stipulata perché era stato accertato che il vero credito ceduto alla E. era di importo pari ad € 11.000 e non di € 41.000; in tali sensi pertanto è possibile riscontrare l'esistenza di una perdita deducibile.

Quanto all'appello incidentale, con il primo motivo la contribuente lamenta il mancato esame da parte del giudice di prime cure del punto in cui veniva contestato il difetto di contraddittorio, nel senso della mancata redazione del verbale di contestazione. Tale motivo di appello incidentale non è fondato, perché, contrariamente a quanto sostenuto, la sentenza di primo grado ha ben e diffusamente motivato sul punto, in primo luogo facendo richiamo alla normativa relativa agli accertamenti di natura parziale, ma soprattutto motivando sul punto che un contraddittorio vi fu, con richiesta di documentazione alla contribuente, la quale ben poté dunque esprimere le sue posizioni riguardo alla contestazione.

Altro motivo di appello incidentale sta nel mancato riconoscimento della deducibilità, a fini Ires, di interessi passivi per l'importo di € 18.833; il motivo è infondato perché la stessa parte appellante riconosce, nella specie, la violazione del principio di competenza (inteso come autonomia delle diverse annualità di esercizio), correttamente richiamato dall'Ufficio impositore e confermato dai giudici di prime cure con espresso richiamo alla normativa di riferimento (art. 71, comma 6, D.P.R. 917/1986, che consente di dedurre i soli interessi maturati nell'esercizio di riferimento e di non poter comprendere in essi anche quelli maturati negli esercizi precedenti).

Ulteriore motivo riguarda la ripresa in base imponibile dell'importo di € 41.879,79; esso tuttavia è infondato, perché parte appellante non supera, nemmeno in questo grado di giudizio, quanto correttamente dedotto dall' Agenzia nelle controdeduzioni difensive di primo grado, nelle quali l'Ufficio ha segnalato che la contribuente aveva contabilizzato in un solo conto sia i servizi ban-

cari, sia gli oneri bancari, deducendo l'intero importo ai fini Irap, non avendo separato in modo analitico tali costi, con la conseguenza che l'Ufficio aveva recuperato ai fini Irap l'intera somma. L'Ufficio aveva evidenziato ancora al riguardo che benché alcune delle voci potessero esser ricomprese nell'ambito dei "costi di produzione per servizi" (e quindi deducibili ai fini del calcolo Irap) la parte aveva solo genericamente eccepito tale circostanza, senza però documentare nulla di specifico in merito. Il rilievo è fondato anche alla luce delle motivazioni di appello incidentale, che pertanto sul punto va rigettato.

Ulteriore motivo di appello incidentale riguarda il rilievo n. 6 dell'avviso di accertamento, con cui era stata contestata alla E. un'indebita detrazione iva di rivalsa per € 4.134,74, per prestazioni di servizio rese per lavoro interinale ricevute nell'anno 2014 (assolta su fatture di acquisto relative al rapporto intrattenuto con la "C.C.", di cui già si è detto con riferimento al primo motivo di appello principale, con affermazione di corretta deducibilità della relativa spesa ai fini delle imposte sui redditi). L'appello sul punto è fondato, in applicazione dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972, secondo cui può esser portata in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitata a titolo di rivalsa "in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa"; tale principio va applicato nel caso di specie, nel quale già si è riconosciuta l'inerenza e la finalizzazione della spesa per la prestazione di servizi ricevuta (la prestazione di lavoro di due magazzinieri) all'attività di impresa, in applicazione del principio di destinazione, con conseguente necessità di riconoscimento della detrazione (fondatamente inoltre l'appellante incidentale fa riferimento alla previsione

di cui all'art. 4 del D.P.R. n. 633/72, secondo cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi operate dalle società commerciali si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese). Sul punto pertanto l'appello incidentale della società E. va accolto, con affermazione della legittimità della detraibilità dell'iva in oggetto a titolo di rivalsa, per l'importo sopra indicato.

Altresì da accogliere è il motivo di appello incidentale che denuncia l'illegittima ed erronea applicazione delle sanzioni. In effetti, visto l'esito del contenzioso nel suo complesso, che ha condotto all'accoglimento di parte (non trascurabile) dei motivi di ricorso della contribuente, le argomentazioni ed i criteri di calcolo adottati dall'Ufficio sull'aspetto sanzionatorio non reggono più la determinazione delle sanzioni nella misura indicata nell'avviso di accertamento, con la necessaria conseguenza che l'avviso di accertamento impugnato va dichiarato illegittimo per quanto riguarda le sanzioni irrogate.

In definitiva, alla stregua di quanto fin qui esposto, l'appello principale va rigettato, mentre l'appello incidentale va accolto con riferimento ai punti 5) (detraibilità dell'iva di rivalsa per l'importo di € 4.134,74) e 6) (illegittimità delle sanzioni irrogate nell'avviso di accertamento) dell'appello medesimo e con rigetto degli altri.

La fattispecie nel suo complesso e le tematiche trattate, nonché l'esito complessivo del contenzioso giustifica la compensazione delle spese del doppio grado.

P.Q.M.

rigetta l'appello principale ed accoglie parzialmente l'appello incidentale nei limiti indicati in parte motiva. Compensa fra le parti le spese del doppio grado di giudizio.

## I RILIEVI SOLO FORMALI NON PRECLUDONO IL RICONOSCIMENTO DEL CREDITO IVA

Commissione Tributaria Provinciale Salerno  
Sezione VI, 4 luglio 2022, n. 1560  
Pres. e Rel. Melone

Svolgimento del processo

***I. Processo tributario - Comunicazione di irregolarità - Atto non espressamente indicato dall'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992 - Ammissibilità dell'impugnazione - Facoltà e non onere di impugnazione - Sussiste***

***II. Tributi erariali indiretti - Imposta sul valore aggiunto - Rettifica del credito portato in dichiarazione - Credito esposto in dichiarazione da considerare omessa perché presentata oltre i 90 gg. dalla scadenza del termine - Carenza di contestazioni sostanziali sulla insussistenza del credito - Spettanza del credito Iva - Sussiste***

*I. È ammissibile l'impugnazione della comunicazione di irregolarità ancorché atto non espressamente indicato nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, costituendo una facoltà del contribuente ormai riconosciuta dall'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità volto ad estendere gli strumenti di tutela per il diritto di difesa.*

*II. In mancanza di contestazioni sostanziali, il credito Iva non può essere disconosciuto per il solo motivo della tardiva presentazione della dichiarazione fiscale.*

Il ricorrente ha dedotto che l'Agenzia delle Entrate gli ha notificato una Comunicazione di irregolarità per l'annualità 2014, riconoscendogli un minor credito Iva per € 7.030,00 e ha richiesto Iva per € 1.629,00 ed interessi per € 1.580,25; il tutto per un totale complessivo pari a € 10.239,25.

Ha eccepito l'infondatezza della pretesa contenuta nell'impugnata comunicazione di irregolarità evidenziando che il Credito Iva di € 8.659,00 proveniente dal rigo VL26 della precedente dichiarazione Iva per il 2013, è effettivamente sussistente sin dal periodo Imposta 2013 ed origina dagli effettivi versamenti Trimestrali Iva effettuati e risultanti dalle relative Liquidazioni dell'anno, mediante F24 alle rispettive scadenze.

Ne deriva che, con l'atto impugnato, si verifica un ingiustificato arricchimento perché si assoggetta il ricorrente ad un prelievo non dovuto reiterando indebitamente la medesima pretesa in violazione dell'art. 163 del D.P.R. n. 163 n. 917/1986 il quale, nello stabilire che "la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi" vieta espressamente e scongiura, altresì, la possibilità di duplicazione che, viceversa, si realizzerebbe pienamente con la conferma giudiziale dell'operato dell'Ufficio.

Ha eccepito, altresì, la nullità della pretesa impugnata per mancata esplicitazione dei calcoli relativi all'addebito degli interessi. Ha concluso per l'annullamento dell'atto impugnato; spese vinte.

Si è costituita l'A.d.E. eccependo preliminarmente l'inammissibilità del ricorso, av-

verso una comunicazione di irregolarità che non rientra fra gli atti autonomamente impugnabili, così come espressamente previsto dall'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/92.

Nel merito ha evidenziato che la parte riportava il credito Iva di cui trattasi nella dichiarazione dei redditi presentata per l'anno d'imposta 2013 (acquisita con il n. 19501455584 - 0000012 del 31/12/2014), da considerare omessa in quanto presentata oltre i 90 gg.

La successiva liquidazione evidenziava un credito da verificare, dunque poteva essere confermato, laddove riconosciuto, solo con la necessaria documentazione da esibire in Ufficio.

Ha concluso per il rigetto del ricorso; spese vinte.

#### Motivi della decisione

Rileva la Commissione che il ricorso è fondato.

Sull'eccepita inammissibilità del ricorso va rilevato che costituisce orientamento ormai consolidato e condivisibile della giurispru-

denza di legittimità, cui s'intende, pertanto, assicurare continuità, il principio secondo cui l'impugnazione da parte del contribuente della comunicazione di irregolarità, trattandosi di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, è una facoltà volta ad estendere gli strumenti di tutela del contribuente e non un onere.... (cfr. Cass. sez. V, sent. 11.05.2018, n. 11471; Cass. sez. VI-V, ord. 02.11.2017, n. 26129). Ne deriva che il ricorso non è inammissibile.

Nel merito si rileva che, al di là delle questioni prospettate, non emergono elementi di contestazione sostanziale in ordine alla eccedenza Iva relativa all'anno 2013, riportata nell'anno 2014.

Conseguentemente la stessa va riconosciuta.

Ricorrono giustificati motivi per compensare le spese di giudizio

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e compensa le spese.

Imposta di registro

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

Corte di Giustizia Tributaria II grado Campania,  
Sez. Staccata di Salerno  
Sezione II, 18 novembre 2022, n. 7467  
Pres. e Rel. Graziano

***Imposta di registro - Atti dell'autorità giudiziaria - Avviso di liquidazione - Sentenza civile di risoluzione per inadempimento del contratto di permuta immobiliare - Disposta la retrocessione dell'immobile permutato - Pronuncia con funzione meramente restitutoria - È tale - Applicazione dell'art. 8, comma 1, lett. e) della tariffa parte prima del D.P.R. n. 131/1986 - Sussiste - Tassazione in misura fissa anziché proporzionale - 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 dello stesso bene è funzionale al ripristino della situazione patrimoniale preesistente alla conclusione del contratto risolto, non concentrizzandosi alcun trasferimento di ricchezza.*

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate DP Salerno, rapp.ta e difesa come in atti, propone atto di appello per l'annullamento e la riforma della sentenza n. 3020/13/21 emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Salerno, depositata il 13/12/2021, notificata il

25/01/2022 con la quale era stato disposto l'annullamento dell'avviso di liquidazione con cui l'Ufficio, ai sensi dell'art 8 comma 1 lettera a) della Tariffa Parte Prima allegata al TU Imposta di Registro n. 131/1986, provvedeva alla registrazione della sentenza civile del Tribunale di Salerno con la quale, in parziale accoglimento della domanda del contribuente veniva disposta la risoluzione del contratto di permuta stipulato dal contribuente con la società P. I. di P. A. S.a.s. e la retrocessione del terreno alla stessa ceduto in permuta in cambio - a titolo di controprestazione - della cessione da parte della società di una porzione del fabbricato da edificarsi su detto terreno.

Si duole la parte appellante che erroneamente i giudici di prime cure avevano ritenuto che la sentenza civile avrebbe dovuto scontare l'imposta di registro in misura fissa e non proporzionale in quanto dalla stessa non sarebbe derivato alcun trasferimento quanto piuttosto il ripristino della situazione patrimoniale preesistente al contratto di permuta quo ante, realizzando la fattispecie di cui alla art. 8 comma 1 lett. e) della Tariffa Parte prima (come osservato dalla parte ricorrente).

Si costituiva nel presente grado di appello la parte appellata che chiedeva rigettarsi l'appello per evidente infondatezza rispondendo punto per punto sulle eccezioni sollevate da parte appellante ed in particolare sottolineando la condivisione della motivazione della sentenza di prime cure.

All'udienza del 18 novembre 2022 la Corte adita decideva la controversia.



## Motivi della decisione

L'appello deve essere rigettato.

In effetti i giudici di prime cure hanno correttamente ritenuto che, con sentenza civile n. 3772/2018 il Tribunale di Salerno, ha disposto la restituzione del terreno permutato al ricorrente, per gravi inadempienze contrattuali ai sensi dell'art.1455c.c. a carico della società permutante ed ha correttamente ritenuto 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... 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, lettera e), della Tariffa parte I allegata al Dpr.131/1986 e non quello di cui alla lett. a) dello stesso..." L'Ufficio, nell'atto di appello, a giustificazione della correttezza del proprio operato, parte da una ricostruzione giuridica delle peculiarità e degli effetti del contratto di permuta. Sulla base delle asserite caratteristiche del suddetto contratto, l'Agenzia giunge alla conclusione che con la risoluzione contrattuale, si sia realizzato un nuovo trasferimento di proprietà, sufficiente a giustificare l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale al valore dell'immobile trasferito.

La tesi non è convincente visto che quanto disposto nella sentenza appellata, è ampiamente suffragato dalla giurisprudenza di merito e di legittimità, che sull'argomento si è chiaramente espressa nelle sentenze: Comm. trib. prov. Roma, 22 dicembre 2010, n. 510; Comm. trib. reg. Lombardia, 21 giugno 2012, n. 72 e Cassazione Civile Ord. Sez. 5 Num. 32969 Anno 2018.

Nelle suddette pronunce, i giudici hanno affrontato e risolto, in maniera inequivocabile, casi analoghi alla fattispecie che ci occupa. Nello specifico, la giurisprudenza ha chiaramente e ripetutamente ribadito che, l'art. 8 della tariffa parte prima del D.P.R.

n. 131 del 1986 prevede alla lettera e), l'applicabilità dell'imposta in misura fissa ai provvedimenti "che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di danaro o beni, o la risoluzione di un contratto".

Dalla citata disposizione normativa, ribadiscono i giudici, discende che la lettera e) dell'art. 8 riguarda le sentenze che dichiarano la nullità o risolvono un contratto, nel cui ambito la restituzione del denaro o dei beni è funzionale al ripristino della situazione esistente prima della conclusione del rapporto nullo o risolto.

Con la sentenza civile 3772/2018 di risoluzione contrattuale per inadempimento, si è realizzato esattamente quanto affermato nelle suddette pronunce, in quanto la retrocessione dell'immobile dato in permuta è funzionale al ripristino della situazione patrimoniale esistente prima della conclusione del contratto risolto, non concretizzandosi nei fatti alcun trasferimento di ricchezza.

L'appello deve essere rigettato.

Spese compensate sussistendo giusti motivi.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania - Sezione Staccata di Salerno, Sezione II, così provvede:

1. Rigetta l'appello
2. Spese compensate.

---

**Note in merito all'imposta di registro da applicare ai provvedimenti giudiziari che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto.**

**Sommario:**

1. Introduzione dei fatti in causa
2. Considerazioni in tema di corretta applicazione dell'imposta di registro proporzionale o fissa
3. Conclusioni

### 1. Introduzione dei fatti in causa

Con la pronuncia in rassegna la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, Sezione Staccata di Salerno, ha respinto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate DP di Salerno con il quale si richiedeva la riforma della sentenza di primo grado.

Per una corretta comprensione dei fatti in causa, è necessario ricostruire gli eventi che hanno preceduto l'emissione dell'avviso di liquidazione contestato.

Il contribuente stipulava con atto notarile, regolare contratto di permuta con cui, nella qualità di proprietario di un appezzamento di terreno identificato in atto, cedeva e trasferiva la suddetta consistenza immobiliare, a titolo di permuta, a società edile che si impegnava a ritrasferire ad eguale titolo di permuta alcune porzioni del fabbricato che intendeva realizzare. Successivamente il contribuente intentava causa nei confronti della società edile in quanto, ad oltre tre anni dalla stipula del suddetto contratto di permuta, non aveva realizzato alcun fabbricato e pertanto era da considerarsi del tutto inadempiente.

Il Tribunale di Salerno, II Sez. Civile, ha quindi pronunciato sentenza con la quale ha riconosciuto l'inadempimento della società e dichiarato risolto il contratto di permuta originario, condannando la predetta società edile alla retrocessione dell'immobile ricevuto in permuta.

L'Agenzia delle Entrate di Salerno, provvedeva alla registrazione della suddetta sentenza civile ed emetteva avviso di liquidazione, richiedendo i seguenti pagamenti:

- Imposta di Registro proporzionale di € 12.600,00, pari al 9% del valore del terreno retrocesso di € 140.000, ai sensi dell'art 8 comma 1 lettera a) della Tariffa Parte Prima allegata al TU Imposta di Registro n. 131/1986;

- Tassa fissa per Imposta Ipotecaria di € 50,00;

- Tassa fissa per Imposta Catastale di € 50,00;

Il contribuente ha quindi proposto ricorso avverso l'avviso di liquidazione suddetto, eccependo la violazione e falsa applicazione dell'articolo 8 della Tariffa allegata al T.U.R. 131/86, lamentando l'errata applicazione da parte dell'Ufficio, dell'imposta di registro in misura proporzionale prevista dall'art.8 comma 1 lett.a), anziché l'imposta in misura fissa come previsto dalla lett. e) del suddetto articolo.

La richiesta del contribuente è stata accolta dalla Ctp di Salerno e successivamente confermata dalla Corte di Giustizia di secondo grado della Campania, con la sentenza rassegna, che ha rigettato l'appello dell'Ufficio.

### 2. Considerazioni in tema di corretta applicazione dell'imposta di registro proporzionale o fissa

Nell'approfondire le ragioni della pronuncia esaminata, è doveroso un breve accenno alla natura dell'imposta di registro e alla sua evoluzione nel tempo.

L'imposta di registro, originariamente definita come imposta d'atto<sup>(1)</sup>, rientra nell'ambito di quelle forme di imposizione indiretta attraverso le quali l'ordinamento colpisce non l'immediata produzione di un reddito, bensì successivi fenomeni di movimentazione di ricchezza tra i consociati. Anche lo scambio ed il trasferimento di beni e valori possono infatti costituire espressione della capacità contributiva individuata dall'art. 53 Cost. come necessario presupposto del potere impositivo dello Stato<sup>(2)</sup>.

L'imposta di registro è disciplinata dal D.P.R. 131/1986 (T.U.R.), complesso normativo contenente le regole generali relative al meccanismo di applicazione dell'imposta, al quale sono allegati sia una Tariffa, nella quale vengono individuati gli atti da sottoporre a registrazione con le relative aliquote, sia una Tabella, recante indicazione degli atti per i quali non vi è invece obbligo di chiedere la registrazione. Nella pronuncia qui in rassegna, si dibatte della corretta modalità di tassazione degli atti dell'autorità giudiziaria, nel rispetto del presupposto impositivo dell'imposta di registro.

La norma di riferimento per la tassazione dei suddetti atti è l'art. 37 del T.U.R., che stabilisce che sono sottoposti ad imposta: *“gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere”*. Una volta ricevuti gli atti da sottoporre a registrazione, l'ufficio finanziario procederà a liquidare l'imposta dovuta. Per effettuare tale operazione è però necessario individuare sia la base imponibile, cioè il valore economico dell'atto da tassare, sia l'aliquota applicabile. La determinazione della base imponibile è disciplinata dall'art. 43 del T.U.R. che al comma 4 - attraverso un rinvio per *relazione* - rende applicabili ai provvedimenti giurisdizionali gli stessi criteri di computo della base imponibile previsti per gli altri tipi di atti (pubblici e privati) che producono analoghi effetti giuridici. Le aliquote applicabili sono stabilite dall'art. 8 della Tariffa, parte I. Tanto premesso, nell'avviso di liquidazione impugnato, l'Ufficio, nel quantificare l'imposta di registro

applicabile alla sentenza di rescissione del contratto di permuta, ha ritenuto di dover applicare l'aliquota prevista dall'art. 8 della Tariffa, parte I, lettera a), che disciplina la tassazione degli atti recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti, prevedendo l'applicazione delle stesse aliquote di imposta stabilite per i corrispondenti atti.

Per comprendere le ragioni che l'Ufficio pone a supporto del proprio operato, bisogna necessariamente partire dalla lettura del comma e) dell'art.8 della Tariffa, in cui si elencano gli atti giudiziari soggetti ad imposta fissa e nello specifico si richiamano gli atti... *“e) 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 ... euro 168,00” (importo elevato da euro 168,00 a euro 200,00 come da art. 26 D.L. n. 104 12/09/2013).*

L'Agenzia ritiene di individuare nel comma su indicato, un'unica fattispecie tipica a cui poter applicare l'imposta in misura fissa. Nello specifico, si riconosce l'applicabilità dell'imposta fissa, agli atti giudiziari comportanti la restituzione di beni o denari, ma esclusivamente se tali atti conseguono ad una pronuncia di nullità o di annullamento di un atto.

Al contrario, la restituzione di un bene o di denaro, in ipotesi di risoluzione contrattuale, non rientrerebbe, a giudizio dell'Ufficio, in tale fattispecie tipica e pertanto il trasferimento di beni o denaro conseguente alla pronuncia giudiziaria di risoluzione, sconterebbe l'imposta in misura proporzionale con applicazione delle stesse aliquote di imposta stabilite per i corrispondenti atti.

Nel caso che ci occupa è stata applicata l'imposta proporzionale del 9% prevista per gli atti privati comportanti un trasferimento immobiliare.

Il contribuente, nel contestare tale *modus operandi*, ha richiesto e ottenuto, con la sentenza in esame, l'applicazione dell'imposta in misura fissa secondo il disposto del *comma e) art. 8 della Tariffa I allegata al T.UR.*

I Giudici, nell'accogliere le doglianze del contribuente, hanno respinto la lettura restrittiva della normativa data dall'Ufficio che individua gli atti giudiziari da sottoporre ad imposta fissa nei soli atti dichiaranti nullità o annullamento, ed escludendo da imposizione fissa la restituzione dei beni e denaro derivanti da pronunce giudiziarie di risoluzione contrattuale.

L'art. 8 della tariffa, Parte I, allegata al D.P.R.

n. 131 del 1986, stabilendo l'imponibilità degli “atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale che definiscono anche parzialmente il giudizio, compresi i decreti ingiuntivi esecutivi”, prevede chiaramente che il tributo *de quo* più che colpire il trasferimento di ricchezza in sé, inerisce direttamente all'atto presentato per la registrazione, che prende in considerazione in funzione degli effetti giuridici ed economici che è destinato a produrre, e del quale l'Ufficio ha l'onere di accertare il contenuto tipico, che deve essere individuato, ai fini dell'imposizione, tenendo conto della sua natura e dei conseguenti effetti che appunto è destinato a produrre nel mondo giuridico<sup>(3)</sup>.

Laddove l'effetto giuridico ed economico dell'atto giudiziario è di tipo ripristinatorio di una situazione patrimoniale preesistente, deve essere necessariamente applicata l'imposta di registro in misura fissa.

Sull'argomento si è chiaramente espressa la giurisprudenza di merito e di legittimità. La Cassazione, con sentenza n.13315 del 7 giugno 2006, ha testualmente affermato che dal combinato disposto degli artt. 20 e 37 DPR 131/86 e art.8, tariffa 1, allegata al predetto DPR si ricava che se l'effetto restitutorio di una somma di denaro consegue alla pronuncia giudiziale di risoluzione di un contratto, deve applicarsi l'imposta fissa prevista dall'art. 8 lett e) della ricordata tariffa. Successive pronunce (*Comm. trib. prov. Roma, 22 dicembre 2010, n. 510; Comm. trib. reg. Lombardia, 21 giugno 2012, n. 72 e Cassazione Civile Ord. Sez. 5 Num. 32969 Anno 2018*) hanno affrontato e risolto, in maniera inequivocabile, casi analoghi alla fattispecie che ci occupa. Nelle suddette pronunce, viene chiaramente e ripetutamente ribadito che, l'art. 8 della tariffa parte prima del D.P.R. n. 131 del 1986 prevede alla lett. e), l'applicabilità dell'imposta in misura fissa ai provvedimenti che dichiarano la nullità o pronunciano l'annullamento di un atto, ancorché portanti condanna alla restituzione di danaro o beni, o la risoluzione di un contratto, nel cui ambito la restituzione del denaro o dei beni è funzionale al ripristino della situazione esistente prima della conclusione del rapporto nullo o risolto.

### 3. Conclusioni

Secondo la prospettazione della ricorrente Agenzia, la risoluzione contrattuale per inadempimento, con condanna alla restituzione dell'immobile, non giustificerebbe la sussunzione della fattispecie nella lett. e) dell'art.8, comma 1, della tariffa I allegata al D.P.R. 131/86, trat-

tandosi di disposizione applicabile soltanto in caso di dichiarazione di nullità o annullamento del contratto.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, nel respingere l'appello dell'Ente impositore e nel confermare la sentenza di primo grado, ha chiaramente delineato i presupposti giuridici che rendono inequivocabilmente applicabile agli atti giudiziari l'imposta in misura fissa.

Il giudice d'appello ha ritenuto illegittimo il tentativo fatto dall'Ufficio di limitare l'applicazione dell'imposta di registro fissa agli atti giudiziari ricadenti nel primo periodo dell'art.8, comma 1, lettera e) della Tariffa parte I allegata al Dpr 131/1986, tentativo teso ad individuare una fattispecie tipica soggetta a tassazione fissa, individuabile nei soli atti che dichiarano la nullità o l'annullamento di un atto, escludendo da tale novero gli atti di risoluzione contrattuale comportanti la restituzione di beni o denaro. La tesi, sostenuta dall'Agenzia in entrambi i gradi di giudizio, è svincolata ed in contrasto con la volontà del Legislatore che, nel differenziare le diverse aliquote elencate nell'art. 8 Tariffa I, ha chiaramente voluto colpire con un'imposta proporzionale il valore del trasferimento comportante un accrescimento della ricchezza del contribuente e pertanto una chiara espressione di nuova capacità contributiva. In coerenza di tali principi, alla lettera e) dello stesso articolo 8, comma 1, il legislatore individua gli atti dell'autorità giudiziaria che scontano l'imposta di registro in misura fissa, in quanto in tali atti giudiziari non è ravvisabile un trasferimento di ricchezza bensì un ripristino della precedente situazione economica-patrimoniale delle parti.

Il giudice d'appello si è conformato a tale principio, avendo ritenuto che la condanna alla restituzione dell'immobile permutato, seguita alla risoluzione contrattuale per inadempimento, ha solo un effetto ripristinatorio e che tale effetto non è quindi indice di manifestazione di trasferimento di capacità contributiva, pertanto l'imposizione non può che essere in misura fissa come regolata dalla citata lettera e). L'Ufficio, nel liquidare gli atti dell'autorità giudiziaria ordinaria e speciale, deve necessariamente accertare il contenuto tipico di tali atti, che deve essere individuato, ai fini dell'imposizione, tenendo conto della loro natura e dei conseguenti effetti che sono destinati a produrre nel mondo giuridico.

**Giuseppe Monetti**

#### **Note**

1. La natura dell'imposta di registro quale "imposta d'atto è stata da ultimo ribadita da Cass. Civ., sez. V, ord. n. 9501/2018; nello stesso senso anche Cass. Civ., sez. V, sent. n. 14649/2005.
2. Per una applicazione del principio di capacità contributiva anche in materia di tassazione degli atti giudiziari, si fa rinvio a Cass. Civ., sez. V, sent. n. 11149/2006, che - pronunciandosi in relazione ad una vicenda di riunione facoltativa di più cause connesse per comunanza di oggetto - ha tra l'altro affermato come "l'imposta non colpisce la sentenza in quanto tale, ma il rapporto in essa racchiuso, quale indice di capacità contributiva".
3. Cass., sez. 5, n. 1342 del 19/1/2018 cit.

## **IN MANCANZA DI VARIAZIONE DI VALORE LA BASE IMPONIBILE ACCERTATA PER L'ICI PRODUCE EFFETTI ANCHE PER L'IMU**

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno**  
**Sezione XII, 16 maggio 2022, n. 1132**  
Pres. Primicerio - Rel. Merolla

***Tributi locali - Imu - Base imponibile accertata con sentenza - Sentenza resa inter partes passata in giudicato e avente ad oggetto la base imponibile Ici dal 2007 al 2010 - Immutata la fattispecie e i soggetti rispetto alle circostanze di fatto della res iudicata già formata su altro anno - Effetto espansivo del giudicato - Sussiste - Rilevanza della base imponibile accertata ai fini Ici per l'Imu - Sussiste***

*L'accertamento di valore ai fini Imu non può differire da quello accertato con sentenza resa inter partes e passata in giudicato con riferimento all'Ici, perché, pur trattandosi di annualità diverse, l'accertamento giudiziale della base imponibile fa stato nei giudizi relativi ad imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi, se dall'atto impositivo non risulti alcun elemento dal quale desumere variazioni delle caratteristiche intrinseche dell'unità immobiliare, nemmeno sotto il profilo urbanistico. Difatti gli elementi costitutivi della fattispecie impositiva assumono carattere tendenzialmente permanente.*

### **Svolgimento del processo**

Con ricorso presentato e depositato per via telematica, la società ADS C. s.r.l. ha impugnato l'avviso di accertamento indicato in epigrafe, emesso dal comune di Salerno in relazione all'imposta municipale propria

dovuta per l'anno 2015.

In data 3 maggio 2021, si è costituito in giudizio il resistente, depositando le proprie controdeduzioni. Lo stesso resistente, in data 11 giugno 2021, ha depositato memoria illustrativa con allegati.

In data 4 marzo 2022, la ricorrente ha depositato memoria allegando copia di sentenza della Ctr Campania ed altri precedenti giurisprudenziali.

Il ricorso è stato trattato nel corso dell'odierna pubblica udienza tenuta mediante collegamento a distanza delle parti ed è stato trattenuto in decisione.

### **Motivi della decisione**

1.1. L'accertamento contempla dieci unità immobiliari.

1.2. Le doglianze esposte in ricorso riguardano esclusivamente cinque delle predette (le aree fabbricabili di cui al primo, secondo, terzo e sesto riquadro del prospetto contenuto nelle pagine 3, 4 e 5 dell'atto, nonché il terreno di cui al quinto riquadro).

1.3. Ne consegue che le pur esigue pretese avanzate dal comune per le altre unità (quarta e dalla settima alla decima) debbano trovare immediata conferma.

2. Non risultano evidenziate in ricorso questioni relative alle aliquote applicate, al periodo ed alle misure del possesso di ciascuna unità, all'ammontare dei versamenti effettuati dalla ricorrente, né altre questioni di carattere computistico.

3. Le unità per le quali sussiste contestazione sono cinque, il cui valore complessivo è stato determinato dall'ente impositore in € 2.030.736,62 (520.920,96 + 445.649,40 + 501.747,12 + 113,06 + 562.306,08).

4. La ricorrente ha avanzato distinti motivi, tra i quali, per motivi di priorità logica, deve innanzi tutto esaminarsi il quarto, nel quale è stata sollevata la questione relativa all'esistenza di un giudicato esterno ritenuto vincolante per la definizione del presente giudizio.

5. La C.t.r. Campania, Sez. staccata di Salerno, con sentenza n. 5432/2015 (passata in giudicato, come da attestazione resa dalla segreteria della predetta C.t.r. con annotazione del 12 giugno 2019, apposta sul frontespizio della copia prodotta dalla ricorrente), resa *inter partes* circa l'imposta comunale sugli immobili dovuta dall'odierna ricorrente per gli anni dal 2007 al 2010 in relazione al possesso delle stesse suddette cinque unità dedotte nel presente giudizio (in catasto, foglio 26, particelle 42, 1101, 1102, 1104, 1105), fissò il valore imponibile complessivo di tali unità in € 1.347.500,00.

6. Ai sensi del settimo comma dell'art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011 (vigente nell'anno 2015), la normativa in tema di accertamento già dettata ai fini dell'imposta comunale sugli immobili trovava applicazione anche per la nuova imposta municipale propria, con segnato riferimento all'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992 circa la determinazione della base imponibile.

7. In base ad un consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità - recentemente ribadito da Cass., n. 38950/2021 -, la sentenza del giudice tributario con la quale si accertano il contenuto e l'entità degli obblighi del contribuente per un determinato anno d'imposta fa stato, nei giudizi relativi ad imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi, per quanto attiene a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, assumano carattere tendenzialmente permanente.

8. Dalla motivazione dell'accertamento non risulta alcun elemento dal quale desumere possibili intervenute variazioni, nell'anno 2015, rispetto all'anno 2010, delle caratteristiche intrinseche delle unità immobiliari in argomento, nemmeno sotto il profilo urba-

nistico.

10. Nessun elemento di prova è stato offerto dal comune in tal ipotetico senso, nemmeno per quanto attiene ad eventuali intervenute variazioni del valore venale in comune commercio degli immobili in questione.

11. Ne consegue che il suddetto giudicato relativo al valore imponibile delle unità dedotte nel presente giudizio debba trovare applicazione anche per l'annualità 2015.

12. Ad analoghe conclusioni è altresì già pervenuta la C.t.r. della Campania-Sez. 02 nel decidere la controversia in grado di appello pendente tra il comune di Salerno e l'odierna ricorrente, relativa all'Imu dovuta per l'anno 2013 per il possesso degli stessi immobili dedotti nel presente giudizio (v. sent. n. 8152/2021 del 15 novembre 2021, prodotta in copia dalla ricorrente, ancorché non ne sia noto l'eventuale già avvenuto passaggio in giudicato).

13. È appena il caso di precisare che il precedente di legittimità enfatizzato dal resistente nella propria memoria illustrativa (Cass., ord., n. 2547/2018) non possa in alcun modo rilevare ai fini della decisione del presente giudizio, trattandosi di giudizio relativo al valore di immobili sicuramente diversi da quelli dedotti in questa sede.

14. L'accoglimento del motivo precedentemente esaminato assorbe ogni altra questione agitata nei contrapposti scritti difensivi.

15. Tuttavia, il collegio ritiene opportuno comunque sottolineare, quali argomentazioni confermatrici delle suddette conclusioni, che:

- dalla relazione di stima allegata alla richiamata delibera comunale n. 240/2007 non emergono tutti gli elementi previsti dalla legge (quinto comma dell'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992, applicabile anche in materia di i.m.u.), ossia «zona territoriale di ubicazione, ... indice di edificabilità, destinazione d'uso consentita, ... oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ... prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche», - il metodo

adottato dal comune nel fisare il valore dei terreni non ha tenuto alcuna considerazione di elementi pur previsti dalla legge, quali gli oneri per ... lavori di adattamento ... e, soprattutto, i prezzi medi rilevati sul mercato...;

- tutto all'opposto di quanto sembra sotteso dall'impostazione difensiva del resistente, il comune non ha assolutamente un indiscriminato potere di fissare il valore imponibile ai fini i.m.u. di tutte le aree fabbricabili del proprio territorio, in via preventiva e con effetti generalizzati, in quanto l'unica assonante previsione normativa (quella contenuta nell'art. 59, comma 1, lett. g, del D.Lgs. n. 446/1997) riguarda la mera facoltà di stabilire soglie di valori che valgano ad escludere l'esercizio del potere di accertamento laddove i contribuenti versino l'imposta determinandola sulla base di valori imponibili pari o superiori a quelli predefiniti dal comune -, senza, però, minimamente intaccare la regola generale, fissata dall'art. 5 del D.Lgs. n. 504/1992, per cui la specifica definizione del valore imponibile debba essere ancorata, di volta in

volta (e, quindi, non in via preventiva e generalizzata), agli specifici criteri all'uopo dettati dalla norma stessa ed innanzi richiamati.

16. La rideterminazione del valore imponibile delle suddette unità comporta il ricalcolo dell'imposta eventualmente ancora dovuta dalla ricorrente, sulla base delle aliquote indicate nell'accertamento e tenendo conto dei versamenti già effettuati, oltre eventuali sanzioni ed interessi, da computarsi con gli stessi criteri indicati nello stesso accertamento e non investiti dall'impugnazione.

17. L'accoglimento non integrale del ricorso e la conseguenziale situazione di parziale reciproca soccombenza determinano la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

la commissione, in parziale accoglimento del ricorso, fissa il valore imponibile delle unità controverse in € 1.347.500,00, con le conseguenze specificate nel precedente punto 16, e compensa le spese.

## IL MANCATO ADEMPIMENTO DELL'OBBLIGO DICHIARATIVO COMPORTA LA NON SPETTANZA DELL'ESENZIONE IMU PER I BENI MERCE

Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno  
Sezione XII, 16 novembre 2022, n. 2977  
Pres. Catello - Rel. Fortunato

***Tributi locali - Imu - Invocata esenzione dal tributo per beni merce in assenza di presentazione dell'apposita dichiarazione Imu - Spettanza dell'esenzione - Non sussiste***

*Spetta l'esenzione dall'Imu per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita a condizione che il contribuente presenti, a pena di decadenza, entro il termine ordinario, la dichiarazione di variazione della fattispecie d'imposta, compilando l'apposita sezione del modello ministeriale per attestare il possesso dei requisiti e indicare gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica.*

### Svolgimento del processo

La G. S.R.L. propone ricorso avverso avviso di accertamento relativo ad I.M.U. 2016 per € 2.890,00.

Sostiene che il tributo riguarderebbe beni - merce rimasti invenduti per i quali opera l'esenzione dal tributo.

Il Comune di Cava ha resistito, eccependo che la società non aveva presentato la relativa dichiarazione a fini I.M.U. per beneficiare dell'esenzione.

### Motivi della decisione

Il ricorso è infondato.

Secondo l'insegnamento di legittimità il D.L. n. 102 del 2013, art. 2, prevede l'e-

senzione dall'imposta municipale per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

Ai sensi del comma 5-bis dello stesso articolo "ai fini dell'applicazione dei benefici, il soggetto passivo presenta, a pena di decadenza entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la presentazione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica.

Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sono apportate al predetto modello le modifiche eventualmente necessarie per l'applicazione del presente comma".

Dalla lettura della disposizione emerge che condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale in oggetto, è l'obbligo dichiarativo.

Si tratta di un preciso e specifico onere formale, espressamente previsto a pena di decadenza, che non può essere sostituito da altre forme di denunce o superato dalla circostanza che il Comune fosse a conoscenza *aliunde* dei fatti che comportano l'esenzione dal pagamento dell'imposta.

Secondo il costante indirizzo giurisprudenziale (Cass. nr. 15407/2017 n. 4333/2016 2925/2013, 5933/2013), le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art. 14 preleggi sicché non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione



estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati.

Non è quindi praticabile l'operazione ermeneutica compiuta dalla C.T.R. che in sostanza ha reputato non doveroso lo specifico e formale onere del contribuente di comunicare all'Ente impositore gli estremi degli immobili, oggetto di beneficio fiscale, avendo già il Comune, sin dalla concessione dei permessi di costruire "contezza dello stato e dei dati degli immobili oggetto di

esenzione Imu".

L'omessa presentazione della dichiarazione comporta quindi la non spettanza del beneficio (Cass. n. 21465 del 2020; Cass. 5190/2022)".

P.Q.M.

Il ricorso è respinto con aggravio di spese secondo soccombenza.

La Corte rigetta il ricorso e condanna parte ricorrente al pagamento delle spese, pari ad € 300,00.

## AI FINI DELL'IMPUGNABILITÀ DI UN ATTO RILEVA LA PRETESA FISCALE AD ESSO SOTTESA

Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno  
Sezione VII, 24 ottobre 2022, n. 2487  
Pres. Gargano - Rel. Fiore

***I. Processo tributario - Ricorsi - Atti impugnabili - Avviso di presa in carico - Autonoma impugnabilità - Sussiste***

***II. Processo tributario - Diniego di autotutela - Accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale alla rimozione dell'atto impositivo - Necessità***

*I. Ai fini dell'autonoma impugnabilità di un atto non conta il nomen iuris, ma la pretesa con esso azionata. Nella fattispecie, l'avviso di presa in carico del ruolo rappresenta un atto autonomamente impugnabile in quanto non ha solo un contenuto informativo, ma anche una funzione contestativa e sollecitatoria, sì da poter essere paragonato, sul piano sostanziale, all'intimazione di pagamento.*

*II. Il sindacato del giudice tributario in merito al diniego di autotutela di un atto tributario inoppugnabile deve essere limitato all'accertamento della sussistenza di eventuali ragioni di rilevante interesse generale all'annullamento dell'atto, originarie o sopravvenute, non potendo estendersi alla valutazione dei vizi dell'atto impositivo.*

Svolgimento del processo

Con ricorso ritualmente notificato all'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Salerno e all'Agenzia delle Entrate-Riscos-

sione, in persona del direttore pro-tempore, P.M. - B.R.- P.M., V., D. e M.C. rappresentati e difesi dal dr. M.B. per procura in calce, chiedevano, che questa Corte di Giustizia Tributaria di I grado, annullasse i seguenti avvisi di accertamento: 1) n. prot... relativo all'anno di imposta 2013 notificato in data 2.9.2019 2) n./prot..., relativo all'anno di imposta 2014 notificato il 26.2.2020 emessi nei confronti del loro dante causa B.T. nato a S. ed ivi deceduto il 3.2.2019. Impugnavano altresì le comunicazioni di presa in carico n. e n. per P.M., n. e n. per P.MV., n. e n. per B.R. Deducevano i ricorrenti che tutti tali atti erano stati notificati agli eredi che avevano rinunciato all'eredità, con atto in data 10/05/2019 per Notaio M.F., avvenuta prima della notifica degli avvisi. Riferivano altresì di aver proposto istanza in autotutela in data 04/04/2020, a mezzo PEC allegando il suddetto atto notarile. Eccepivano la nullità degli atti di accertamento per mancanza in capo ai ricorrenti della qualità di erede a seguito della rinuncia all'eredità, l'illegittimità degli avvisi di accertamento, per aver ritenuto irrilevante detta rinuncia in quanto ai sensi dell'art. 525 c.c., non era ancora decorso il termine di cui all'art.480 c.c. e l'illegittimità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria per non aver dato corso all'istanza di autotutela in violazione dell'art. 2-*quater* del D.L. n. 564 del 1994 e del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37. Concludevano per l'annullamento degli avvisi di accertamento e dei successivi avvisi di presa in carico, con vittoria di onorari e spese del giudizio. Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate Riscossione, come legalmente rappresentata, che resisteva al ricorso, eccependo, preliminarmente, l'inammissibilità del ricorso relativamente agli avvisi di accertamento in quanto per stessa ammissione

dei ricorrenti già notificati il 2.9.2019 e il 26.2.2020 (mentre l'atto introduttivo del presente giudizio era stato notificato solo il 7.2.2022) e per la restante parte per la non impugnabilità delle comunicazioni di presa in carico. Deduceva altresì l'inammissibilità del ricorso per mancato deposito degli atti impugnati (avendo i ricorrenti depositato solo uno dei sei avvisi di preso in carico oggetto di ricorso), l'inammissibilità dell'opposizione al diniego di autotutela e infine il proprio difetto di legittimazione passiva in ordine alla notifica degli avvisi di accertamento per l'anno di imposta 2013 e per l'anno 2014. All'odierna udienza la causa era trattenuta per la decisione.

#### Motivi della decisione

Il ricorso è inammissibile e tale va, dunque, dichiarato.

Innanzitutto, deve essere disattesa l'eccezione dell'Agenzia resistente, secondo cui l'avviso di presa in carico non sarebbe atto autonomamente impugnabile in quanto non ricompreso tra quelli indicati all'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Intanto occorre osservare che l'elencazione di cui al citato articolo non è tassativa, in quanto per costante giurisprudenza è impugnabile qualsiasi atto che avanza una pretesa tributaria; infatti, l'impugnabilità di un atto non dipende tanto dal suo *nomen juris*, quanto dal contenuto dello stesso risultando, come testé detto, impugnabile qualora contenga appunto una pretesa tributaria. Infatti, quanto al c.d. avviso di presa in carico occorre verificare, volta per volta, se l'atto costituisce una mera comunicazione indirizzata al contribuente al fine di rammentare una scadenza o un adempimento oppure se l'atto, si ripete ancora, espliciti una pretesa tributaria.

Ed invero, non sembra revocabile in dubbio che la presa in carico sia in questo caso atto impugnabile, posto che lo stesso non ha solo un contenuto informativo, ma anche funzione contestativa e sollecitatoria, sì da poter essere paragonato, sul piano sostanziale, all'intimazione di pagamento. Nel caso in esame, tuttavia, i ricorrenti non hanno impugnato le descritte comunicazioni di prese in

carico per vizi propri e autonomi, ma sostenendo l'illegittimità della pretesa tributaria in quanto avevano rinunciato all'eredità del defunto padre. Si tratta di vizio evidentemente riferibile agli avvisi di accertamento, per i quali nel contesto del ricorso, i medesimi contribuenti, dichiarano più volte di aver ricevuto regolare notificazione in data 2.9.2019 e il 26.2.2020, e lamentano altresì di aver presentato istanza di autotutela illegittimamente disattesa dall'Amministrazione finanziaria. Per tale ultimo profilo non può essere altresì condivisa la tesi di parte ricorrente circa la possibilità di far valere nella presente sede i vizi dell'atto impugnato, stante il mancato annullamento in autotutela da parte dell'Amministrazione, in quanto il diniego della P.A. o l'omessa pronuncia sull'istanza, non può comunque legittimare, in mancanza di tempestiva impugnazione, la contestazione dei vizi dell'atto impositivo originario (Cfr. Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 7318 del 07/03/2022). In tema di contenzioso il sindacato del giudice sul provvedimento di diniego dell'annullamento in sede di autotutela dell'atto tributario divenuto definitivo è limitato all'accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute, dovendo invece escludersi che possa essere accolta l'impugnazione del provvedimento di diniego proposta dal contribuente che contesti vizi dell'atto impositivo per tutelare un interesse proprio ed esclusivo. Dalle suesposte argomentazioni consegue la declaratoria d'inammissibilità del ricorso. Quanto alle spese, in ragione della specificità e peculiarità della questione trattata, si ritiene che sussistano giusti motivi per dichiarare la compensazione tra le parti delle spese di giudizio.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e compensa le spese di lite.

Conclusione

Così deciso in Salerno, nella camera di consiglio del 17 ottobre 2022.

## Sull'impugnabilità dell'avviso di presa in carico

### Sommario:

1. Fatto
2. La predeterminazione degli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario
3. Il continuo oscillare tra interpretazione estensiva e restrittiva dell'art. 19, D. Lgs. n. 546/92
4. Le tre tipologie di impugnazione: obbligatoria, facoltativa e differita
5. Conclusioni

#### 1. Fatto

Nella fattispecie oggetto della pronuncia in rassegna taluni contribuenti, quali chiamati all'eredità, impugnavano dinnanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado i relativi avvisi di accertamento di cui erano risultati destinatari, deducendo, preliminarmente, la nullità degli stessi per carenza della qualità di erede, avendo i ricorrenti previamente manifestato la loro rinuncia con specifico atto. Deducevano, altresì, l'illegittimità degli atti impugnati per aver l'Ufficio ritenuto irrilevante la predetta rinuncia, in quanto ai sensi dell'art. 525 c.c. non era ancora decorso il termine di cui all'art. 480 c.c., nonchè l'illegittimità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria per non aver dato corso all'istanza di autotutela in violazione dell'art. 2-*quater* del D.L. n. 564 del 1994 e del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37. Concludevano per l'annullamento degli avvisi di accertamento e dei successivi avvisi di presa in carico, con vittoria di onorari e spese del giudizio.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate Riscossione, come legalmente rappresentata, che resisteva al ricorso, eccependo, preliminarmente, l'inammissibilità del ricorso relativamente agli avvisi di accertamento in quanto, per stessa ammissione dei ricorrenti, già notificati il 2.9.2019 e il 26.2.2020 (mentre l'atto introduttivo del presente giudizio era stato notificato solo il 7.2.2022) e per la restante parte per la non impugnabilità delle comunicazioni di presa in carico.

Eccepiva altresì l'inammissibilità del ricorso per mancato deposito degli atti impugnati (avendo i ricorrenti depositato solo uno dei sei avvisi di presa in carico oggetto di ricorso), l'inammissibilità dell'opposizione al diniego di autotutela e infine il proprio difetto di legittimazione passiva in ordine alla notifica degli

avvisi di accertamento per l'anno 2013 e per il 2014. La Corte di Giustizia adita ha dichiarato inammissibile il ricorso.

Nel caso in esame, tuttavia, va rimarcato che i ricorrenti non avevano impugnato le descritte comunicazioni di prese in carico per vizi propri e autonomi, ma sostenendo l'illegittimità della pretesa tributaria sottostante in quanto avevano rinunciato all'eredità del defunto genitore.

Si tratta di vizio evidentemente riferibile agli avvisi di accertamento, per i quali nel contesto del ricorso, i medesimi contribuenti, avevano dichiarato più volte di aver ricevuto regolare notificazione in data 2.9.2019 e il 26.2.2020, e lamentando altresì di aver presentato istanza di autotutela illegittimamente disattesa dall'Ufficio periferico.

#### 2. La predeterminazione degli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario

I giudici di *prime cure*, nel decidere sulla controversia in oggetto hanno affrontato la *quaestio iuris* relativa all'impugnabilità di un atto non compreso nell'elenco di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/92, il quale prescrive appunto gli atti impugnabili autonomamente dal contribuente.

In particolare, il riferimento è alla cd. comunicazione di presa in carico che secondo l'Agenzia delle Entrate non può essere autonomamente impugnata. Preliminarmente, va evidenziato che il sistema tributario è assoggettato al principio di certezza del diritto che impone al legislatore tributario di consegnare ai contribuenti una norma chiara e non equivoca, attesa la sua natura di norma cd. precettiva con conseguente irrogazione di una sanzione in caso di violazione. A tale principio si ispira l'art. 19, D.Lgs. n. 546/92, che predetermina gli atti che comportano effetti lesivi per il contribuente, il quale può impugnarli autonomamente dinnanzi all'autorità giudiziaria senza dover attendere l'atto successivo. La predeterminazione degli atti autonomamente impugnabili rappresenta una caratteristica propria esclusivamente del processo tributario. Non vi è, invero, riferimento alcuno né nel processo civile, né in quello amministrativo di una simile norma.

#### 3. Il continuo oscillare tra interpretazione estensiva e restrittiva dell'art. 19, D. Lgs. n. 546/92

La questione, ormai da tempo dibattuta, riguarda la possibilità di interpretare estensivamente l'art. 19, D. Lgs. n. 546/92.

*Ab origine*, l'elenco della predetta norma veniva considerato tassativo, anche in ragione del principio, di derivazione comunitaria, di certezza del diritto (che impone di redigere la norma giuridica in modo dettagliato e non equivoco) e del principio del legittimo affidamento, a tenore del quale il destinatario della norma ripone un affidamento legittimo su quanto in essa contenuto. Dall'esigenza di un contemperamento tra il principio di tassatività e le garanzie costituzionali nasce la problematica dell'interpretazione dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/92. Inizialmente si era opposta una forte chiusura all'impugnazione di atti non espressamente tipizzati dal legislatore; tale interpretazione ha iniziato a vacillare quando la Corte di Cassazione con la sentenza n. 17202/2009 ha affermato la possibilità di ricorrere al giudice tributario avverso gli atti che contengano una "esplicita pretesa tributaria". La Suprema Corte, dunque, ritiene passibile di interpretazione estensiva l'art. 19, D.Lgs. n. 546/92, ogniqualvolta l'atto in questione porti a conoscenza del contribuente una determinata pretesa erariale (Cass. Civ. Sez. Trib. n.11087/2010). Una più recente giurisprudenza asserisce che l'art. 19, D.Lgs. n. 546/92 va interpretato in senso estensivo in ossequio al principio del buon andamento (Cass. civ. Sez. V, 27/10/2020, n. 23532, in *Fisco* 2020, 46, 4467).

In caso contrario, il contribuente sarebbe costretto ad attendere il decorso del tempo utile all'emissione del successivo atto autonomamente impugnabile per poter agire in giudizio <sup>(1)</sup>. Tale orientamento è diffuso anche tra i giudici di merito per i quali "*sono impugnabili anche gli atti non autoritativi, purchè idonei a portare a conoscenza del destinatario i presupposti di fatto e le ragioni di diritto della pretesa impositiva o del diniego del diritto vantato dal contribuente*" (CTP Salerno Sez. VII, 26 ottobre 2020, n. 1896).

Con la pronuncia in esame, i giudici si inseriscono nello stesso solco, sostenendo impugnabilità di tutti gli atti mediante i quali l'ente porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa fiscale.

Non rileva, dunque, il *nomen iuris*, ma la pretesa fiscale sottesa all'atto. Privare, infatti, il destinatario dell'atto del diritto di agire, pur in presenza di una pretesa tributaria e con il rischio di subire una sanzione, significherebbe comprimere le garanzie costituzionali riconosciute al contribuente. È opportuno sottolineare che sono da considerarsi autonomamente impu-

gnabili 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<sup>(2)</sup>. Nella fattispecie, il contribuente ha impugnato un atto di presa in carico, il quale secondo i giudici "*non ha solo un contenuto informativo, ma anche funzione contestativa e sollecitatoria, sì da poter essere paragonato, sul piano sostanziale, all'intimazione di pagamento*". Sebbene, come espressamente previsto dai giudici, l'impugnazione debba avvenire per vizi propri dell'atto, non potendosi, ormai, contestare la sostanza della pretesa che ormai si è consolidata.

#### **4. Le tre tipologie di impugnazione: obbligatoria, facoltativa e differita**

Dall'analisi dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/92, vengono, dunque, in rilievo tre tipologie di impugnazione: autonoma obbligatoria, autonoma facoltativa e congiunta differita. La prima assume i caratteri della obbligatorietà, in quanto la mancata impugnazione da parte del contribuente ne determina la decadenza e riguarda tutti gli atti contenuti nell'elenco di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/92.

La seconda, facoltativa, attiene a tutte le comunicazioni dalle quali sia ravvisabile un interesse ad agire *ex art.* 100 c.p.c. anche se non presentate in veste autoritativa.

L'ultima, riguarda gli atti che non sottintendono una pretesa fiscale, sicché possono essere impugnati soltanto successivamente al seguito dell'emissione di un atto avente veste autoritativa<sup>(3)</sup>. Quest'ultima non si traduce in una negazione della tutela<sup>(4)</sup>, ma nella possibilità di agire in giudizio mediante impugnazione congiunta dell'atto non autonomamente impugnabile con quello di immediata impugnazione<sup>(5)</sup>; a prescindere, dunque, dall'espressione verbale utilizzata per catalogare l'atto<sup>(6)</sup> e dalla eventuale mancata indicazione dei termini e delle forme da utilizzare per l'impugnazione<sup>(7)</sup>.

La tutela giurisdizionale è anticipata<sup>(8)</sup> al momento della ricezione della comunicazione ed è funzionale ad impedire la produzione di effetti lesivi<sup>(9)</sup> nella sfera giuridico-patrimoniale del destinatario<sup>(10)</sup>. Si è passati, dunque, da un regime "negativo"<sup>(11)</sup> di predeterminazione normativa di atti autonomamente impugnabili ad una concezione "positiva"<sup>(12)</sup> della norma che risulta aperta<sup>(13)</sup> ad ogni altro atto ritenuto per legge impugnabile<sup>(14)</sup>.

## 5. Conclusioni

Secondo quanto disposto dai giudici della sentenza in esame, dunque, l'avviso di presa in carico pur non essendo ricompreso nell'elenco di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/92, è un atto autonomamente impugnabile dal contribuente. L'interpretazione fornita dal Collegio giudicante nella sentenza in esame si pone in linea con l'impianto garantistico dell'ordinamento giuridico che amplia i diritti riconosciuti al contribuente al fine di ridurre le distanze tra le parti dell'obbligazione tributaria.

Ciò anche in considerazione del fatto che il giudizio tributario è di impugnazione-merito, non limitato all'annullamento dell'atto e, pertanto, occorre attribuire rilevanza all'autorità dello stesso a ledere la sfera giuridico-patrimoniale del destinatario. Né, tuttavia, le garanzie costituzionali possono subire un affievolimento per il solo fatto che la norma tributaria non prescrive tra gli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/92.

D'altronde la predeterminazione degli atti autonomamente impugnabili nasce per agevolare il contribuente all'accesso alla giustizia, senza che ciò comporti l'estromissione automatica di atti non ricompresi nell'elenco e dai quali, tuttavia, siano desumibili pretese tributarie.

Al di là dell'involucro esterno, quello che rileva è la pretesa sottesa ad ogni determinazione amministrativa che, se definita, comporta il sorgere in capo al contribuente dell'interesse ad agire. La scelta di estendere le tipologie di atti impugnabili è espressione del nuovo rapporto intercorrente tra Amministrazione finanziaria e contribuente fondato essenzialmente su di un *pactum fiduciae*.

**Daniela Mendola**

## Note

1. P. Piantavigna, *Riflessione sull'autotutela parziale alla luce dell'ondivaga nomofilassi della Cassazione*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, fasc.3, 2016, 77.2
2. G. P. D'Amato, *Iscrizione ipotecaria atto impugnabile: l'agente della riscossione deve provare la notifica degli atti*, in *Quotidiano Giuridico*, 17 febbraio 2021; A. Russo, *Impugnabile l'invito a regolarizzare il contributo unificato*, in *Fisco*, 2020, 46, 4467, nota a Cass. civ. Sez. V, 27/10/2020, n. 23532.

3. C. Glendi, *Note critiche alla teorica giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2018, 6, 2528.

4. G. Bosciglio, *Limiti all'impugnabilità dell'estratto di ruolo*, in *Diritto&Giustizia*, 2022, 188, 8.

5. P. Di Michele, *La nota di sollecito è autonomamente impugnabile dinnanzi al giudice ordinario*, in *Diritto & Giustizia*, 2014, pag. 249, nota a Cassazione civile, 17 aprile 2014, n.8928, sez. un;

6. I. Buscema, *l'avviso bonario di minor credito è atto impugnabile dinanzi alla commissione tributaria*, in *Diritto & Giustizia*, 2017, 5, 13, nota a Cassazione civile, 30 dicembre 2016, n.27494, sez. trib.

7. F. Corda, *Attualizzazione pragmatica dell'interpretazione dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e del contrasto sulla tassatività dell'elenco degli atti impugnabili*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2020, 5, 1925.

8. A. Buscema, *Atti autonomamente impugnabili. Profili sostanziali e processuali*, in *Azienditalia - Fin. e Trib.*, 2011, 8, I.

9. L. Presutti, *I limiti interni ed esterni della giurisdizione amministrativa sul contributo unificato*, in *Urbanistica e appalti*, 2016, 7, 815.

10. C. Glendi, *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*, in *Dir. e prat. trib.* 2017, 6, 2746.

11. F. Tesauro, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 1, 9; P. Puri, *Riflessioni sul profilo oggettivo dei limiti interni della giurisdizione tributaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2017, 3, 1027.

12. P. Russo, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sull'organo e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.* 2009, 6, 1551.

13. F. M. Marciànò, *I limiti interni alla giurisdizione delle commissioni tributarie: gli atti impugnabili*, in *Fisco*, 2007, 45, parte I, 6531C.

14. Pennarola, *La impugnabilità degli atti nel processo tributario*, in *Riv. Giur. Ed.* 2020, 3, 623, nota a CTP Novara 14 gennaio 2020, n. 16, sez. II; A. Biscuola, *La base imponibile del contributo unificato nel caso del cd. ricorso cumulativo oggettivo*, in *Rass. Trib.*, 2013, 4, 827

Procedimento e processo

## **CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO: LA MANCATA CONTESTAZIONE DELLE DEDUZIONI DEL RICORRENTE COMPORTA L'INFONDATEZZA DELL'ATTO DI RECUPERO**

Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno  
Sezione IX, 15 novembre 2022, n. 2853  
Pres. Barrella - Rel. Merolla

***I. Processo tributario - Giudizio avanti le Corti di Giustizia Tributaria - Principio della non contestazione dei fatti dedotti dalle parti - Si applica - Rende pacifici i fatti non contestati***

***II. Accertamento - Credito di imposta per ricerca e sviluppo - Atto di recupero - Manuale di Frascati - Elaborato scientifico di dubbia natura normativa - Utilizzabilità del Manuale salvo obiezione del contribuente - Dimostrazione del rispetto dei criteri definiti dal Manuale - Necessità***

*I. L'atto di recupero di un credito d'imposta per spese di ricerca e sviluppo basato sulla asserita mancanza dei requisiti di novità, creatività, incertezza, sistematicità, trasferibilità o riproducibilità, quali elementi necessari secondo le previsioni del c.d. Manuale di Frascati, che sia contestato dal ricorrente, con produzione di documentazione non contestata dall'Ufficio e idonea ad attestare la finalità di ricerca e sviluppo dei costi sostenuti, determina, in applicazione del principio di non contestazione, l'infondatezza della pretesa.*

*II. Il "Manuale di Frascati" è un elaborato scientifico di dubbia natura normativa, sempre contestabile dal contribuente pur se utilizzato dalla dottrina aziendalistica e richiamato dalle fonti comunitarie, dal Legi-*

*slatore interno e dalla giurisprudenza di merito. Prodotto nel lontano 1963 dai rappresentanti dei paesi appartenenti all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo europea (OCSE), oggetto di plurimi successivi aggiornamenti e solo recentemente segnato da una sua integrale traduzione in lingua italiana.*

Svolgimento del processo

Con ricorso proposto e depositato per via telematica, la società N.P. s.r.l. ha impugnato l'atto di recupero indicato in epigrafe, emesso dall'Agenzia delle entrate-direzione provinciale di Salerno in relazione a credito di imposta spettante ai sensi dell'art. 3 del d.l. n. 145/2013.

In data 20 maggio 2022, si è costituita in giudizio la convenuta depositando le proprie controdeduzioni.

Il ricorso è stato trattato e deciso nel corso dell'odierna camera di consiglio.

Conclusioni delle parti

Per parte ricorrente: "dichiarare nullo e quindi annullare l'atto di recupero impugnato".

Per parte resistente: rigetto ricorso.

Motivi della decisione

1. La società ricorrente - che svolge attività produttiva nel settore farmaceutico - ha esposto, nella riga "RU 5" dell'apposito quadro della dichiarazione "UNICO SC 2018" presentata per l'esercizio 2017, l'importo di € 58.747,00 a titolo di "credito di imposta spettante per il periodo", poi utilizzando tale importo in compensazione nel corso dell'anno 2019.

2. È pacifico *inter partes* che il credito in questione scaturisse dall'applicazione dall'art. 3 del d.l. n. 145/2013 (conv. nella l. n. 9/2014) in tema di investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

3. In sintesi, l'ufficio, dopo aver esaminato la documentazione esibita dalla società, ha ritenuto - mediante l'applicazione dei criteri portati dal cd. "manuale di Frascati" - che i costi con riferimento ai quali il suddetto credito era stato calcolato dalla società non presentassero caratteri consoni alle attività di ricerca e sviluppo, senza tuttavia contestare l'effettività e la competenza dei costi stessi.

4.1. Il suddetto "manuale di Frascati" è un elaborato scientifico - di dubbia natura normativa, ma comunque sovente utilizzato dalla dottrina aziendalistica, talvolta anche richiamato dalle fonti comunitarie, dal legislatore interno e dalla giurisprudenza di merito -, prodotto nel lontano 1963 dai rappresentanti dei paesi appartenenti all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo europea (OCSE), oggetto di plurimi successivi aggiornamenti e solo recentemente segnato da una sua integrale traduzione in lingua italiana.

4.2. Tale manuale contiene definizioni fondamentali in tema di misurazione delle risorse dedicate alla ricerca ed allo sviluppo (acronimo "R&S").

4.3. La ricorrente non ha sollevato alcuna obiezione circa l'utilizzazione, nell'ambito del controllo svolto dall'ufficio, del suddetto manuale, anzi ha impostato la propria linea difensiva proprio al tentativo di dimostrare l'avvenuto rispetto dei criteri fissati dal manuale stesso per l'individuazione delle attività per le quali erano stati sostenuti i costi in relazione ai quali era stato chiesto il riconoscimento del credito di imposta.

4.4. Quindi, essendo pacifica l'utilizzabilità del suddetto "manuale di Frascati" per la soluzione del giudizio, ulteriori indagini circa la natura, il contenuto e la rilevanza del predetto manuale appaiono superflue.

5. Dalla motivazione dell'accertamento - in disparte talune non condivisibili osservazio-

ni di principio, quale la ferma negazione del carattere di spese per "R&S" delle "consulenze", del "packaging", delle "etichette" e delle "merci in conto produzione" in ragione dei soli caratteri ontologici delle stesse - si rileva come l'ufficio, in buona sostanza, abbia ritenuto non ammissibili al beneficio le spese esposte dalla ricorrente in quanto le stesse risultavano sostenute per lo svolgimento di attività prive dei requisiti di "novità", "creatività", "incertezza", "sistematicità" e "trasferibilità o riproducibilità", secondo le previsioni del suddetto "manuale di Frascati".

6.1. La perizia redatta dall'ing. L.D.A. in data 22 marzo 2022, allegata al fascicolo della ricorrente, contiene la descrizione delle varie attività di ricerca svolte dalla società, con specifica e segnata relazione ad otto gruppi di prodotti farmaceutici (o singolo nuovo prodotto).

6.2. Per ciascuna delle ricerche relative ai suddetti gruppi di prodotti (o singolo prodotto), il tecnico ha analiticamente evidenziato la sussistenza dei contestati caratteri di "novità", "creatività", ecc., come sopra non riconosciuti dall'ufficio.

6.3. La resistente, costituendosi in giudizio, ha eccepito solo genericamente la valenza probatoria della suddetta perizia, senza tuttavia minimamente contestarne il relativo contenuto in maniera specifica e dettagliata.

6.4. Di tal ché, le rilevate valutazioni del tecnico di parte non possono non rilevare ai fini della decisione.

7. Per altro verso, l'esistenza, l'entità e la natura di spese di ricerca e sviluppo di quelle in contestazione già risultavano asseverate dall'altro cospicuo elaborato tecnico (relazione del revisore legale dott. M. del 27 settembre 2019), parimenti versato in atti mediante produzione di copia del testo e dei relativi allegati, parimenti non specificamente contestato dalla resistente.

8. Pertanto, sulla base dei documenti prodotti dalla ricorrente ed in assenza di specifiche contestazioni della resistente circa il contenuto di tali documenti, deve ritenersi che le spese in contestazione ben rientras-



sero nelle previsioni di cui all'art. 3 del d.l. n. 145/2013 e, quindi, che l'atto di recupero sia infondato.

9. I caratteri della controversia - la cui soluzione è dipesa dal recepimento di valutazioni tecniche, come tali inevitabilmente non connotate dal carattere della certezza - inducono il collegio a disporre l'integrale compensazione delle spese di lite tra le parti.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Salerno, Sezione IX, così provvede;

- 1) in accoglimento del ricorso, annulla l'atto impugnato;
- 2) compensa le spese di lite.

## **Sul credito di imposta per ricerca e sviluppo**

### **Sommario:**

- 1. Fatti di causa**
- 2. Brevi cenni storici sul credito di imposta per attività di Ricerca e Sviluppo**
- 3. Conclusioni**

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

La fattispecie in esame trae origine da un ricorso proposto da società svolgente attività di ricerca nel settore dei prodotti farmaceutici.

L'Agenzia delle Entrate, a fronte di una compensazione operata dalla società contribuente utilizzando il credito d'imposta spettante per Ricerca e Sviluppo<sup>(1)</sup>, ha proceduto ad emettere un atto di recupero.

Peraltro l'importo del credito d'imposta di cui si discute è stato regolarmente esposto nel rigo "RU5" dell'apposito quadro della dichiarazione U.2018 presentata per l'esercizio 2017, nella misura di € 58.747,00 ed è stato successivamente compensato nel corso dell'anno 2019.

L'Ufficio, dopo aver esaminato la documentazione esibita dalla società, ha ritenuto che alcuni costi non presentassero i criteri riportati dal c.d. "Manuale di Frascati".

Si è limitato ad emanare l'avviso di recupero, oggetto di giudizio, senza però entrare nel merito, e senza contestare i costi nella loro effettività e nella loro competenza.

La società ricorrente, nel corso del giudizio, ha

prodotto una perizia contenente sia la descrizione delle varie attività di ricerca svolte sia la sussistenza dei contestati caratteri di novità e creatività disconosciuti dall'Ufficio.

La Commissione Tributaria Provinciale di Salerno sulla base dei documenti prodotti dalla ricorrente ed in assenza delle specifiche contestazioni dell'Ufficio, sui costi portati in agevolazione, ha accolto il ricorso annullando l'atto di recupero e ha compensato le spese.

#### **2. Brevi cenni storici sul credito di imposta per attività di Ricerca e Sviluppo**

Il Ministero dello Sviluppo Economico (ora Ministero delle Imprese e Made in Italy-MIMIT) ha inteso riconoscere un'agevolazione alle aziende svolgenti attività di ricerca e sviluppo accordando loro un credito d'imposta non cedibile a terzi e utilizzabile solo in compensazione.

In altri termini le attività ammissibili alla suddetta agevolazione sono quelle di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico e tecnologico.

Le caratteristiche intrinseche delle citate attività che il Ministero richiede sono essenzialmente quelle della sperimentazione, della innovatività e della duplicabilità.

Ai soggetti che intendano fruire della citata agevolazione viene anche richiesta l'esecuzione di alcuni obblighi formali consistenti in tre adempimenti: inserimento del credito spettante nel bilancio annuale, nella nota integrativa e nella dichiarazione reddituale attraverso la compilazione del relativo quadro RU.

La prima versione del credito di imposta per attività di Ricerca e Sviluppo (R&S) risale al 2013 e, in realtà, non è mai stato applicabile operativamente a causa della mancata emanazione del relativo decreto attuativo e solo successivamente è stato oggetto di apposita disciplina ai sensi del Decreto MIMIT del 26 maggio 2020.<sup>(2)</sup>

L'Agenzia delle Entrate, nelle controversie riguardanti il credito di imposta per le attività di R&S, per mancanza di specifiche competenze da parte dei propri funzionari, deve necessariamente chiedere un parere preventivo al MISE. Pur essendo uno strumento importante per promuovere l'innovazione e la crescita delle imprese italiane, il credito d'imposta R&S a più di due lustri dalla sua introduzione, continua ad essere oggetto di dibattito nell'ambito del diritto tributario.

Tra l'altro, onde ridurre le criticità applicative, è stata prevista una apposita sanatoria per le casi-

stiche in cui emergessero dubbi sulla reale eleggibilità delle attività rendicontate<sup>(3)</sup> con l'utilizzo dell'istituto del "Riversamento spontaneo".

Di contro e di recente si riscontrano sempre più modalità accertative poco trasparenti, in quanto l'Amministrazione Finanziaria, nell'ottica del disconoscimento del credito, si limita a valutazioni meramente discrezionali circa il carattere innovativo dell'attività svolta dall'impresa di turno, senza avvalersi del preventivo parere tecnico del MISE.

Inoltre, sempre più spesso, gli uffici territoriali applicano la sanzione relativa al credito inesistente in luogo di quella relativa al credito non spettante.

Infatti il Legislatore<sup>(4)</sup> ha previsto sanzioni e termini di accertamento diversi a seconda se si ricada nelle ipotesi alternative di crediti inesistenti o di crediti non spettanti. In particolare: per il credito inesistente<sup>(5)</sup>, cioè quello nel quale manchi il presupposto costitutivo e la cui esistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e articolo 54-bis del D.P.R. n. 633/72, le sanzioni applicabili sono dal 100% al 200% del credito asseritamente ritenuto inesistente, alla triplicazione della misura sanzionatoria in ipotesi di reato per indebita compensazione<sup>(4)</sup>. Sul punto, oltretutto, la stessa prassi dell'Agenzia delle Entrate<sup>(6)</sup> nell'intento di evitare l'applicazione di sanzioni eccessivamente afflittive e più aderenti al principio di proporzionalità, aveva evidenziato l'opportunità di ridurre al 50% la misura sanzionatoria (seppure ritenendo il credito come "inesistente"), onde temperare le conseguenze al rischio sottostante.

Indicazione, peraltro, palesemente disattesa dagli uffici periferici in sede di emissione degli atti di recupero.

Per il credito non spettante, cioè quello fondato su fatti reali ma non rientranti nella disciplina attributiva per difetto di specifici elementi o di particolari qualità, la sanzione applicabile si limita al 30% (ora ridotta al 25%) del credito utilizzato.

La più recente giurisprudenza della Suprema Corte<sup>(7)</sup> ha portato nuova luce sulla corretta distinzione fra crediti d'imposta inesistenti e crediti d'imposta esistenti ma non spettanti.

Il credito inesistente è privo degli elementi giustificativi se non anche connotati di frode o falsità.

Credito non spettante, invece, è quel credito che è certo nella sua esistenza e nel suo ammontare,

ma per qualsiasi ragione normativa ancora non sia utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario<sup>(8)</sup>.

La giurisprudenza tributaria maggioritaria nella distinzione tra credito inesistente e credito non spettante tende a considerare il credito come non spettante applicando la sanzione meno grave prevista per questa situazione.

Nel giugno 1963, l'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) ha incontrato esperti nazionali sulle statistiche di ricerca e sviluppo sperimentale (R&S) presso la Villa Falconieri di Frascati.

Il risultato è stata la prima versione ufficiale della proposta di una prassi standard per le attività di ricerca e sviluppo, denominata e meglio conosciuta come il "Manuale di Frascati". In una pronuncia della C.T.P. di Bologna<sup>(9)</sup> per la prima volta, viene riconosciuta la forza normativa dell'opera tradotta in italiano del Manuale di Frascati 2015.

Esso stabilisce che un'attività di ricerca e sviluppo, per essere concepita tale, deve soddisfare cinque criteri fondamentali: deve essere nuova, creativa, incerta, sistematica, trasferibile e/o riproducibile.

La citata sentenza è relativa ad un ricorso presentato a seguito di una richiesta di recupero da parte dell'Agenzia delle Entrate di un credito riferito all'anno 2018, indebitamente utilizzato perché privo dei principi mutuati dal citato manuale.

Il Collegio giudicante, accogliendo la tesi della difesa ha affermato che la forza normativa del Manuale Frascati-2015 può essere fatta valere solo a partire dall'anno 2022 poiché la traduzione giurata del citato Manuale è avvenuta nel dicembre 2021.

Vi è da ricordare che oltre il citato Manuale di Frascati nello stesso anno 2015 è sorto il Manuale di Oslo che contiene le linee guida per la raccolta e l'interpretazione dei dati sull'innovazione. Le caratteristiche sono: la novità il prodotto, il processo, il servizio devono essere nuovi o migliorati; l'implementazione ossia il prodotto innovativo viene introdotto nel mercato.

Sono seguite numerose altre pronunce<sup>(10)</sup> contribuenti a fornire una corretta valutazione delle attività di R&S; tutte imponenti all'Agenzia delle Entrate la necessità di acquisire il preventivo parere tecnico del MISE onde poter contestare successivamente la corretta fruizione del credito.

### 3. Conclusioni

Comunque, sebbene la richiesta del parere tecnico del MISE non rappresenti un obbligo per l'Ente accertatore, ma bensì una mera facoltà, non vi è dubbio che l'Ufficio attualmente non disponga di idonee conoscenze tecnico-scientifiche per provvedere in forma autonoma al disconoscimento della misura agevolativa fiscale.

In definitiva appare opportuno che il contribuente contesti l'atto di recupero del credito d'imposta R&S per difetto di motivazione, se non sorretto da una relazione tecnica supportata dal MIMIT.

Nel frattempo si è appresa la notizia che a breve risulterà vincolante per il contribuente che intenda ottenere la citata agevolazione di R&S richiedere il preventivo parere al MIMIT.

Quale modalità deve seguire un'attività di ricerca e sviluppo al fine dell'ottenimento di un parere preventivo positivo da parte del MIMIT?

Vi sono due Manuali che spiegano tutte le proprietà di cui una meritevole Ricerca & Sviluppo debba caratterizzarsi ed in particolare:

- Manuale Frascati: novità, creatività, incertezza, sistematica, riproducibilità e si richiede che l'eventuale beneficio sia a favore dell'intera collettività;

- Manuale OSLO: innovatività, di prodotto, di processo, di marketing, organizzativa e si richiede che il beneficio sia a favore dell'azienda.

**Giuseppe Piantino**

### Note

1. Cfr art. 3 decreto Legge 23.12.2013 n. 145
2. Cfr. G.U. n. 18222 del 21.7.2020
3. Cfr. DL n. 146/21
4. Cfr. art. 10 quater del Dlgs n. 74/2000
5. Cfr. art.13 comma 5 del Dlgs n. 471/1977, novellato nel 2015
6. Cfr. Circolari n.31/E/2020 e n. 4/E/2021
7. Cfr. Sentenze n. 34444 e n. 34445 della Sezione Tributaria della Cassazione citate da Enrico De Mita in Norme & Tributi Plus del Sole 24 Ore del 9.5.2022
8. Cfr. Corte di Cassazione sentenza n. 36393 del 9 settembre 2015 in Fisco Oggi del 12.4.2024.
9. Sentenza della CTP di Bologna n. 549 del 6.7.2022
10. Sentenze: CTP Emilia Romagna n. 307/2021, CTP Ancona n.392/2021; CTP della La Spezia n. 225 e n. 276/2022; CTP di Palermo n. 1351 del 30/8/2023; CGT secondo grado Valle d'Aosta n. 5/2023; CGT secondo grado Marche n. 738/2023; CGT secondo grado Veneto n. 704/2023.

## **IMPUGNABILITÀ DELL'ESTRATTO DI RUOLO SOLO NEI CASI TASSATIVAMENTE PREVISTI DALLA NORMA**

**Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno  
Sezione VII, 21 novembre 2022, n. 3018**

Pres. Gargano - Rel. Fiore

***Processo tributario - Ricorsi - Atti impugnabili - Estratto di ruolo - Sua impugnabilità - Sussistenza di uno dei casi previsti dalla norma - Necessità - Impugnabilità a condizione che il ricorrente dimostri la sussistenza di uno dei casi tassativamente previsti - Necessità - Mancato soddisfacimento dell'onere della prova da parte del ricorrente - Inammissibilità del ricorso - Sussiste - Applicabilità della norma anche ai giudizi pendenti - Sussiste***

*È inammissibile il ricorso avverso l'estratto di ruolo laddove il ricorrente non dimostri che l'iscrizione a ruolo contenuta nella cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata possa causargli un pregiudizio, come la mancata partecipazione a una procedura di appalto oppure il mancato pagamento di crediti da parte di soggetti pubblici o la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.*

Svolgimento del processo

Trattasi di ricorso avverso molteplici estratti di ruolo, e relative cartelle di pagamento, rilasciati da Agenzia Entrate Riscossione, aventi ad oggetto Irpef, Irap, imposta di registro, Iva, tassa automobilistica, Tarsu, ritenute alla fonte e recupero crediti per un importo complessivo di € 119.784,49.

La società ricorrente eccepisce intervenuta prescrizione quinquennale.

Si è costituita Agenzia Entrate, la quale, dopo aver contestato l'eccepita prescrizione quinquennale, ha evidenziato che le cartelle di propria competenza sono tutte relative ad imposte dichiarate e non versate, di cui al controllo automatizzato ex art. 36-bis D.P.R. n. 600 del 1973, le cui comunicazioni di irregolarità risultano regolarmente notificate.

Si è costituita anche Agenzia Entrate Riscossione, la quale, dopo aver sostenuto comunque che tutte le cartelle di pagamento di cui agli estratti di ruolo impugnati sono state regolarmente notificate, ha fatto presente che, nel caso di specie, sussiste la prescrizione decennale del credito, non mancando di evidenziare la notifica di successive quattro intimazioni di pagamento, relative alle cartelle in questione.

Con memorie del 17/6/21 parte ricorrente ha contestato la validità delle notifiche effettuate a mezzo posta elettronica certificata, prive di alcun supporto analogico e di alcuna attestazione di conformità. Ha eccepito, altresì, che l'indirizzo PEC del notificante non proviene dagli elenchi pubblici, non mancando, da ultimo, di eccepire il mancato perfezionamento delle notifiche effettuate in caso di irreperibilità relativa del destinatario.

Con ordinanza n. 232 del 7/3/22 veniva sospeso il presente giudizio, stante la pendenza innanzi alle SS.UU. della Cassazione dell'applicazione retroattiva del comma 4-bis dell'art. 12 D.P.R. n. 602 del 1973, introdotto dall'art. 3 bis della L. n. 215 del 1922.

### Motivi della decisione

Preliminarmente, il Collegio osserva che il 6 settembre scorso è stata depositata la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 26283/2022 che ha sancito la applicazione retroattiva della nuova norma. Dopo aver precisato che il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici e per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione, le Sezioni Unite hanno affermato il seguente principio di diritto: l'art. 3-bis del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, inserito in sede di conversione della L. 17 dicembre 2021, n.

215, col quale, novellando l'art. 12 del D.P.R. n. 602 del 1973, è stato inserito il comma 4-bis, si applica ai processi pendenti, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata

Ne consegue che, non avendo il contribuente dimostrato la sussistenza di uno dei tassativi casi di pregiudizio, va dichiarato inammissibile il ricorso. Le spese di giudizio seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

Il Collegio dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite che liquida in € 3.000,00, oltre accessori come per legge, da dividersi in parti uguali tra i resistenti.

Riscossione

## **L'ACCIDENTALE E LIEVE INADEMPIMENTO NEL PAGAMENTO DELLA RATA NON DETERMINA LA DECADENZA DAL BENEFICIO DELLA RATEAZIONE**

**Commissione Tributaria Provinciale Salerno**  
**Sezione III, 16 febbraio 2022, n. 455**  
Pres. e Rel. Caputo

Svolgimento del processo

***I. Riscossione - Cartella di pagamento - Erronea indicazione del codice tributo nel modello di pagamento - Contestata decadenza dal beneficio della rateazione per omesso pagamento rata - Eccepito e dimostrato il lieve inadempimento e la mancanza di responsabilità soggettiva - Rimesissione in termini per la rateazione - Sussiste***

***II. Riscossione - Cartella di pagamento - Contenuto caratterizzato dalla reiterazione di cifre riferite più volte allo stesso codice tributo e alla stessa violazione - Vizio di motivazione della cartella - Sussiste***

*I. Non decade dal beneficio della rateazione il contribuente che dimostri di aver versato nei termini stabiliti la rata, con un codice tributo errato, e di aver rapidamente emendato l'errore dopo averlo rilevato. L'accidentalità dell'evento e il breve ritardo nell'ottemperare a quanto dovuto denotano la mancanza della volontà di sottrarsi al pagamento di imposte dovute.*

*II. La reiterazione, contenuta in una cartella di pagamento, di cifre riferite più volte allo stesso codice tributo e allo stesso tipo di violazione integra un vizio di motivazione della stessa.*

A.D., nella qualità di legale rapp.te della sas A.I., rapp.to e difeso dal dott. L.D.R., ha impugnato cartella di pagamento notificata dall'A.E. Riscossione, portante i ruoli n. 2019/250651 e 2019/550216, per decadenza dal beneficio della rateazione ottenuto in relazione a tre procedimenti di rateizzazione per intempestività del versamento delle rate a scadenza 31.01.2019.

La società ricorrente ha precisato di aver provveduto al pagamento delle tre rate in data 30.04.2019 a mezzo ravvedimento operoso entro la scadenza della rata successiva, con trasmissione del Mod F24 telematico, mediante utilizzo in compensazione di credito fiscale; ma per una erronea indicazione del codice tributo il pagamento non veniva accettato dal sistema e solo in data 03.05.2019, appena avuto cognizione dell'errore, aveva proceduto a definire il pagamento in compensazione.

Preliminarmente chiedendo di essere rimeso nei termini con il riconoscimento del beneficio della rateazione in aderenza all'originario piano di rateizzo, ha eccepito l'illegittimità della cartella impugnata per mancanza di motivazione nonché per eccessiva sproporzione delle sanzioni irrogate, concludendo per il suo annullamento.

Si è costituita in giudizio l'A.E. Dir. Prov.le di Salerno resistendo all'avverso dedotto. Ha impugnato i motivi di ricorso eccependo l'infondatezza in fatto e in diritto e contestando tutte le eccezioni sollevate in ordine alla validità della cartella impugnata rilevando che l'iscrizione a ruolo è conseguente alla decadenza dal beneficio del rateizzo.

Accolta l'istanza di sospensione la Commissione ha trattato la controversia in camera di consiglio.

Alla fissata udienza celebrata nelle forme ex art.83 D.L. n.18/20 conv. in L.27/20 il Collegio formulava, all'esito della camera di consiglio, riserva di decisione e di deposito della motivazione.

#### Motivi della decisione

La documentazione, allegata dalla società ricorrente e non contestata dall'Agenzia convenuta, consente di ritenere che effettivamente, per una erronea indicazione di un codice di tributo inserito nel Mod. F24 trasmesso in via telematica, che il sistema abbia elaborato automaticamente gli importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena, e li ha comunicati al concessionario per la successiva notifica della cartella di pagamento.

L'accidentalità dell'evento e il breve ritardo nell'ottemperare a quanto dovuto dimostrano che non vi era alcuna intenzione da parte della società ricorrente di sottrarsi al

pagamento di imposte dovute secondo un piano di rateizzo che fino a quel momento era stato puntualmente rispettato nelle scadenze.

Ritiene, pertanto, il Collegio, stante anche la presenza di precedenti giurisprudenziali (cfr Cass. 6905/11, ctr Roma 3410/16, c.t.p. Bn 317/12), trattandosi di "lieve inadempimento", che la società vada rimessa nei termini, riconoscendo spettante il beneficio della rateazione in aderenza a tutti e tre piani di rateizzo originari.

La cartella impugnata, peraltro, appare alquanto incomprensibile, vista la ripetizione di cifre riferite più volte allo stesso codice e alla stessa violazione, determinandosi così un chiaro vizio di motivazione.

La particolarità della questione induca a compensare tra le parti le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione sciogliendo la riserva così provvede. Accoglie il ricorso. Compensa le spese.

Riscossione

## **IL VIZIO DI NOTIFICA DELL'ATTO PRESUPPOSTO RENDE NULLO IL SUCCESSIVO ATTO DI PIGNORAMENTO**

**Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno  
Sezione VII, 21 novembre 2022, n. 3022  
Pres. Gargano - Rel. Elefante**

***Riscossione - Pignoramento - Atti  
presupposti notificati presso un indi-  
irizzo diverso da quello di residenza -  
Invalidità delle notifiche - Sussiste -  
Annullamento dell'atto di pignora-  
mento - Consegue***

*Dev'essere annullato il pignoramento di crediti verso terzi, per la riscossione di tributi comunali, fondato su atti presupposti notificati ad un indirizzo diverso da quello di residenza del contribuente come risultante dal suo certificato storico di residenza.*

### Svolgimento del processo

Con ricorso in atti parte ricorrente adiva questa Corte chiedendo l'annullamento dell'atto di pignoramento di crediti verso terzi emesso da SO.GE.T. S.p.a., di cui alla procedura esecutiva con codice atto n. 2021/0000180276.

Allegava, in punto di fatto, che il predetto atto di pignoramento di crediti verso terzi faceva probabilmente seguito a presupposta cartella secondo la resistente Agente della Riscossione asseritamene notificata il 26/4/2018, nonché ad un presupposto atto impositivo, asseritamente notificato il 9/11/2019.

Deduceva in punto di diritto i seguenti motivi di gravame:

1) Difetto di legittimazione attiva della convenuta SOGET S.p.a. nonché violazione di

legge per inesistenza del potere in capo all'Agente della riscossione a porre in essere atti della riscossione per conto del Comune di Salerno per intervenuta scadenza della relativa concessione-convenzione;

2) Nullità dell'impugnato atto di pignoramento in ragione della previa omessa notifica della pregressa cartella e dell'avviso di accertamento, costituenti atti-presupposti del consequenziale atto di pignoramento di crediti presso terzi. Invero, la ricorrente risultava sin dal 12/8/2013 residente in Salerno alla Via S.M.S., 24, abitazione e residenza presso la quale non risultava né pervenuto né notificato alcuno degli atti impositivi pregressi cui opera rinvio parte avversa;

3) Intervenuta decadenza e/o prescrizione del preteso credito posto a fondamento dell'intimazione di pagamento impugnata.

Si costituivano in giudizio il Comune di Salerno e la SO.GE.T. S.p.a. deducendo, di contro, quanto segue:

1) l'inammissibilità del ricorso perché tardivo. Il pignoramento impugnato, contrariamente a quanto in atti asserito, era infatti stato preceduto dalla notificazione dei seguenti atti: intimazione di pagamento notificata in data 25/10/2019; - ingiunzione di pagamento notificata in data 20/04/2018; - avviso di accertamento notificato in data 24/10/2015. Precisava a tal riguardo che tutti gli atti menzionati erano stati regolarmente e ritualmente notificati presso il domicilio fiscale del contribuente così come previsto ex art. 58 del D.P.R. n. 600/73.

2) l'infondatezza del ricorso nel merito atteso, da un lato, che il pignoramento era conseguentemente sindacabile solo per vizi propri dell'atto e non già per vizi di merito



degli atti impositivi pregressi ormai divenuti intangibili per mancata impugnazione, così da determinare la irretrattabilità del credito tributario (Cass. ord. n. 9219 del 13/04/2018; Cass. sent. n. 1901/2020); dall'altro, quanto alla Carenza di potere della Soget S.p.a., che la convenzione era stata prorogata ex lege in virtù dell'art. 68 del D.L. 17 marzo 2018 n. 18.

Con successiva memoria parte ricorrente ribadiva la propria posizione evidenziando più nel dettaglio che i resistenti Comune di Salerno nonché il suo delegato alla riscossione, SOGET S.p.a., avevano sempre erroneamente proceduto a notificare tutti gli atti presupposti all'indirizzo, Via D.P.A. n. 11 - Salerno, cui non risultava più esservi la residenza anagrafica della ricorrente. Invero, come rilevabile sia dal certificato storico di residenza prodotto la ricorrente risulta residente sin dal 12/8/2013 in Salerno a Via S.M.S. n. 24 e non più come detto alla Via D.P.A., 11.

Con successive memorie le parti ribadivano le rispettive posizioni.

All'udienza del 24 ottobre 2022 la causa veniva chiamata e trattenuta in decisione.

#### Motivi della decisione

Il ricorso è fondato e va pertanto accolto. Dalla documentazione versata in atti si evince, infatti, la fondatezza del primo motivo di gravame, afferente l'errata notifica dell'atto di pignoramento impugnato e di quelli presupposti, perché tutti notificati in Salerno alla Via D.P.A., 11 mentre *ex tabulas* risulta che parte ricorrente è residente sin dal 12/8/2013 in Salerno a Via S.M.S., 24.

Ne consegue, quindi, la fondatezza del ricorso e il conseguente annullamento dell'atto di pignoramento impugnato.

Atteso l'esito del giudizio parte resistente deve essere condannata al pagamento delle spese di lite - liquidate come in dispositivo - in base al principio della soccombenza.

#### P.Q.M.

Accoglie il ricorso perché fondato e, per l'effetto, annulla l'atto di pignoramento impugnato. Condanna il Comune di Salerno al pagamento delle spese di lite in favore di parte ricorrente che liquida in complessivi € 200/00 (duecento) oltre accessori come per legge.

Riscossione

## ILLEGITTIMA L'ATTIVITÀ ESECUTIVA DEL RISCOSSORE CON TITOLO CONCESSORIO SCADUTO

Corte di Giustizia Tributaria I grado Salerno  
Sezione VI, 21 novembre 2022, n. 3145  
Pres. Melone - Rel. Belmonte

### ***Riscossione - Tributi locali - Affidamento del servizio a società esterna - Titolo concessorio scaduto - Ingiunzioni di pagamento notificate successivamente - Validità - Non sussiste***

*Dev'essere annullata l'ingiunzione di pagamento emessa e notificata dal Concessionario della riscossione dopo che era già scaduto il titolo concessorio da cui traeva il suo potere di accertare e riscuotere i tributi comunali, come dimostrato dal contribuente e in mancanza di prova di una eventuale intervenuta proroga della concessione che avrebbe potuto offrire il Concessionario rimasto però contumace.*

#### Svolgimento del processo

Ricorre F.C. avverso ingiunzione di pagamento, del 01.09.2021, notificata a mezzo Pec in data 10.09.2021, con la quale la SO.G.E.T., per conto del Comune di Salerno, ha richiesto il pagamento della complessiva somma complessiva di € 8.317,76 a titolo I.C.I. per le annualità 2009 e 2011.

Eccepisce la carenza di legittimazione attiva della SO.Ge.T.; nel merito il vizio di motivazione. Nessuno è costituito per l'ente impositore, Comune di Scafati, né per la Soget S.p.a. ai quali il ricorso risulta notificato in data 15/11/2021.

#### Motivi della decisione

È fondato, in maniera assorbente, il motivo con il quale viene eccepito il difetto di legittimazione della convenuta Soget s.p.a per carenza di potere.

La ricorrente ha depositato il contratto stipulato in data 02.12.2015, Rep. 26106 (Doc. 2 prod. contribuente) di affidamento alla SO-GET s.p.a del servizio di riscossione dei tributi per conto del Comune di Salerno, per il periodo dal 01.12.2015 al 01.12.2020, (art 9: "La Concessione ha durata MASSIMA di anni cinque a decorrere dalla data di sottoscrizione del presente contratto di affidamento del servizio ovvero di consegna anticipata dello stesso. Alla scadenza di tale periodo il rapporto contrattuale si intende risolto di diritto, senza obbligo di preventiva disdetta da parte del Comune.").

Conseguentemente, a far data dal 01.12.2020, la SO.G.E.T. non essendo più la Concessionaria per la riscossione dei tributi salernitani, era priva del potere di emettere l'impugnata intimazione di pagamento, notificata il 14.09.2021.

Ciò posto, ritiene la Commissione che la scadenza del titolo concessorio - in assenza di proroghe e mancando ogni interlocuzione sul punto da parte della convenuta che, come premesso, non si è costituita in giudizio, sebbene ritualmente resa edotta del ricorso - ha determinato, alla detta scadenza, la sopravvenuta carenza di legittimazione del concessionario, sottraendogli ogni potere di accertamento e di riscossione. Il Concessionario, cioè, una volta scaduta la Concessione per la riscossione dei tributi, perde la legittimazione processuale e non può più contraddire nei giudizi contro di lui intentati nella vigenza contrattuale. Nel caso di specie, l'ingiunzione impugnata è stata emessa e notificata (in data 10/09/2021), allorquando il titolo concessorio in favore della Soget era ampiamente scaduto.

Le spese possono trovare compensazione.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e per l'effetto annulla l'atto impugnato. Compensa le spese.



